
UE 120 ➡

COMPTABILITÉ APPROFONDIE

Année 2013-2014

Ce fascicule comprend :
La série 4
Le devoir 6 à envoyer à la correction

LES ENTITÉS SPÉCIFIQUES INTRODUCTION À LA CONSOLIDATION DES COMPTES

L'auteur :

Pierre KRO : Expert-comptable et commissaire aux comptes.

⟨••• www.cnamintec.fr •••⟩

L'ensemble des contenus (textes, images, données, dessins, graphiques, etc.) de ce fascicule est la propriété exclusive de l'INTEC-CNAM.

En vertu de l'art. L. 122-4 du Code de la propriété intellectuelle, la reproduction ou représentation intégrale ou partielle de ces contenus, sans autorisation expresse et préalable de l'INTEC-CNAM, est illicite. Le Code de la propriété intellectuelle n'autorise que « les copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » (art. L. 122-5).

«... OBJECTIFS ...»



La partie 8 a pour objet d'exposer les particularités comptables de certaines entités spécifiques.

Cette étude permettra d'apprécier la robustesse et le caractère contingent du cadre conceptuel comptable.

Car si le plan comptable s'applique à toutes les entreprises industrielles et commerciales, ainsi qu'à toute entité dès lors qu'elle est soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels, certaines entités spécifiques peuvent échapper à cette obligation, c'est le cas de la société civile et de la société en participation, ou peuvent appliquer des règles particulières, c'est le cas de l'association et du GIE.

Le cas des collectivités territoriales est spécifique dans la mesure où ce sont les règles de la comptabilité publique qui s'appliquent. Malgré le processus de convergence avec les règles de la comptabilité privée qui a été engagé par les pouvoirs publics, cette comptabilité reste, à bien des égards, différente de celle des entreprises.

Le contrat de fiducie est présenté et le traitement comptable des opérations de fiducie est expliqué. L'incidence de ce type de contrat sur les comptes des entreprises a certainement vocation à se développer.

La partie 9 de la présente série expose les connaissances de base en matière de consolidation : la notion de groupe et de périmètre de consolidation, les définitions du pourcentage de contrôle et d'intérêts, la présentation des méthodes de consolidation.



TABLE DES MATIÈRES

PARTIE 8. LES ENTITÉS SPÉCIFIQUES **7**

Chapitre 1. Les professions libérales.....7

Section 1. Les caractéristiques de l'activité libérale.....7

Section 2. La comptabilité de trésorerie.....7

Section 3. Les immobilisations affectées à l'activité professionnelle.....11

Section 4. La tenue d'une comptabilité conforme au PCG.....11

Chapitre 2. La société civile11

Section 1. Société civile tenue à l'obligation de respecter les règles
du plan comptable général.....12

Section 2. Société civile non tenue à l'obligation de respecter les règles
du plan comptable général.....13

Section 3. Les formes les plus répandues de sociétés civiles14

Chapitre 3. La société en participation15

Section 1. Les caractéristiques de la société en participation15

Section 2. Les dispositions comptables applicables à la société
en participation.....16

Section 3. Exemple récapitulatif17

Chapitre 4. Le GIE19

Section 1. Les caractéristiques du GIE19

Section 2. GIE soumis aux règles du PCG20

Section 3. GIE non soumis aux règles du PCG.....20

Section 4. Règles comptables applicables aux membres du GIE.....21

Chapitre 5. Les associations.....23

Section 1. Les caractéristiques de l'association23

Section 2. Associations tenues à l'obligation de respecter les règles
du plan comptable des associations.....23

Section 3. Le plan comptable des associations.....24

Chapitre 6. Les collectivités territoriales30

Section 1. Les caractéristiques des collectivités territoriales.....30

Section 2. Le cadre budgétaire et comptable31

Section 3. Le plan de comptes des collectivités locales.....36

Chapitre 7. La succursale.....37

Section 1. Les conséquences juridiques de l'absence de personnalité morale..37

Section 2. Les règles comptables spécifiques37

Chapitre 8. Le contrat de fiducie	38
Section 1. Les caractéristiques du contrat de fiducie	38
Section 2. L'utilité du contrat de fiducie	38
Section 3. Le traitement comptable du transfert du patrimoine.....	39
Section 4. Le traitement comptable des résultats de la fiducie	41
Section 5. Le traitement comptable de la liquidation de la fiducie	42
 PARTIE 9. INTRODUCTION À LA CONSOLIDATION DES COMPTES	 43
 Chapitre 1. Intérêt et nécessité de consolider	 43
 Chapitre 2. La notion de groupe de société	 44
 Chapitre 3. Le contrôle exercé par l'entreprise consolidante sur une entreprise du groupe et la définition du pourcentage de contrôle	 45
Section 1. Le contrôle exercé par l'entreprise consolidante	45
Section 2. Définition du pourcentage de contrôle	46
 Chapitre 4. La quote-part que détient l'entreprise consolidante dans le patrimoine d'une entreprise du groupe et la définition du pourcentage d'intérêts	 47
Section 1. La quote-part que détient l'entreprise consolidante	47
Section 2. Définition du pourcentage d'intérêts	48
 Chapitre 5. Le périmètre de consolidation	 48
 Chapitre 6. La méthode de l'intégration globale.....	 50
 Chapitre 7. La méthode de l'intégration proportionnelle	 53
 Chapitre 8. La méthode de la mise en équivalence	 55
 EXERCICE AUTOCORRIGÉ	 59
 INDEX	 63
 DEVOIR 6	 65

LES ENTITÉS SPÉCIFIQUES

CHAPITRE 1. LES PROFESSIONS LIBÉRALES

SECTION 1. LES CARACTÉRISTIQUES DE L'ACTIVITÉ LIBÉRALE

L'activité libérale n'est pas définie juridiquement. Le terme « profession libérale » fait référence à une activité professionnelle de caractère civil (non commercial) exercée de manière indépendante (non salariée) qui fait appel à une expertise, une science, un art ou, en règle générale, l'aspect intellectuel est prépondérant.

On peut citer à titre d'exemple les professions réglementées qui requièrent l'inscription à un Ordre professionnel impliquant le respect d'une déontologie et de règles établies par cet Ordre : les médecins, les avocats, les experts-comptables, les architectes...

Mais on peut aussi citer des professions diverses non réglementées : les « coachs », les psychologues, les sportifs, les chiromanciennes...

En principe, eu égard au caractère civil de leur activité, les professions libérales ne sont pas tenues d'établir des comptes annuels, ni même dans l'obligation de tenir une comptabilité.

Mais, dès lors que le professionnel doit être en mesure de justifier à l'administration fiscale les éléments qui ont permis d'établir sa déclaration de revenus, il devra mettre en place le suivi comptable de son activité.

Il existe néanmoins un cas particulier qui est celui des adhérents des associations agréées par l'administration fiscale pour leur délivrer un visa de conformité de leurs déclarations de revenus professionnels.

Ces professionnels doivent tenir leurs documents comptables en conformité avec la nomenclature applicable aux professions libérales ou en conformité avec la liste de comptes prévue au PCG. C'est en général cette dernière solution qui est retenue en pratique.

Pour la détermination du revenu professionnel imposable, il choisit une option :

- soit tenir compte des recettes encaissées et des dépenses payées au cours de l'année, ce qui rend nécessaire une comptabilité de trésorerie ;
- soit opter pour la détermination du bénéfice imposable en tenant compte des créances acquises et des dépenses engagées au cours de l'année d'imposition, ce qui rend nécessaire une comptabilité d'engagement.

SECTION 2. LA COMPTABILITÉ DE TRÉSORERIE

I. LES RECETTES ET LES DÉPENSES

La tenue du journal des recettes et des dépenses n'est soumise à aucun formalisme particulier. Il peut se présenter sous la forme d'un simple cahier d'enregistrement, ou plus généralement d'un tableau informatique que le professionnel édite à partir de son PC.

Néanmoins, il doit offrir des garanties suffisantes de sincérité. À cet égard, il ne doit présenter ni blanc, ni lacune, ni rature ou surcharge.

Sur demande du service des impôts, le professionnel doit communiquer le détail journalier de ses recettes professionnelles et l'identité des clients (sauf pour certaines professions médicales tenues au secret professionnel), ainsi que la date et la forme des règlements correspondants.

En application des règles fiscales, les recettes comprennent :

- les recettes proprement dites, c'est-à-dire les sommes reçues à l'occasion d'actes ou de prestations effectués à titre habituel ou occasionnel ;
- les avances sur des prestations futures, à l'exception des sommes qui constituent de simples dépôts de fonds destinés à couvrir des frais futurs qui seront payés au nom et pour le compte du client ;
- les sommes versées par les clients à titre de remboursements de frais, dans le cas où ces frais sont refacturés au client ;
- les recettes diverses sauf les sommes perçues à titre de dommages-intérêts qui ne doivent pas être comprises dans les recettes.

De plus, l'administration considère que la date de prise en compte des encaissements :

- est la date de réception des chèques par le professionnel, sans tenir compte de leur date de remise en banque ou de celle à laquelle le compte est crédité ;
- est la date de l'inscription au crédit du compte bancaire ou postal pour les virements reçus ;
- est la date d'échéance ou de l'endossement pour les effets, selon qu'ils sont remis à l'encaissement ou escomptés ;
- est la date de réception du bien pour les paiements en nature.

En ce qui concerne les dépenses, l'administration considère que la date de prise en compte des décaissements :

- est la date de remise aux bénéficiaires des chèques émis ;
- est la date de l'inscription au débit du compte bancaire ou postal pour les virements émis ;
- est la date d'échéance pour les effets.

L'usage est de considérer que la date de remise aux bénéficiaires des chèques émis correspond à la date à laquelle les chèques sont établis. Même si, en pratique, il peut s'écouler un certain temps entre la date d'établissement des chèques et la date à laquelle ils sont effectivement remis aux bénéficiaires.

Il n'existe pas d'obligation d'ouvrir un compte bancaire professionnel distinct du compte bancaire personnel. Dès lors les dépenses et recettes qui sont portées en banque doivent être analysées individuellement.

Certaines dépenses ne sont pas admises fiscalement et ne peuvent pas être prises en compte dans la comptabilité de trésorerie :

- les dépenses d'ordre personnel ou la fraction des dépenses ayant un tel caractère ;
- les dépenses ayant le caractère d'un placement ;
- le prix d'acquisition d'un office, d'une clientèle, des locaux ou du matériel nécessaires à l'activité professionnelle. Toutefois, des amortissements peuvent être pratiqués (voir ci-après).

A contrario :

- les dépenses (frais d'entretien, loyer...) se rapportant à des biens figurant dans le patrimoine privé du contribuable peuvent être prises en compte, lorsque ces biens sont utilisés dans le cadre de sa profession ;
- lorsque les dépenses revêtent un caractère mixte (usage privé et professionnel), il convient de procéder à une ventilation pour déterminer la part desdites dépenses se rattachant à l'exercice de l'activité.

EXEMPLE

Le docteur Palmos est psychothérapeute. Il reçoit ses patients dans une pièce spécialement aménagée dans un appartement qu'il occupe par ailleurs à titre d'habitation privée.

Pour la détermination de son revenu professionnel, le docteur Palmos pourra déduire une part de son loyer et des charges locatives au prorata de la surface du bureau rapportée à la surface totale de l'appartement.

II. LE RAPPROCHEMENT AVEC LES RELEVÉS BANCAIRES OU POSTAUX

En pratique, l'enregistrement des opérations se fera directement à partir des mouvements affectant le compte bancaire ou postal. Mais pour l'arrêté des comptes il faudra tenir des comptes des décalages temporaires.

Une réconciliation sera nécessaire sous la forme suivante :

	Solde de trésorerie (recettes-dépenses enregistrées au journal)
-	Chèques reçus par le professionnel mais non crédités en banque
+	Chèques émis par le professionnel mais non débités en banque
=	Solde sur le relevé bancaire

L'établissement du rapprochement bancaire permet au professionnel de vérifier l'exhaustivité de ses enregistrements et cela même si son organisation comptable est des plus simples.

On voit que pour clarifier la gestion de son activité professionnelle, le professionnel a tout intérêt, même si ce n'est pas une obligation, à ouvrir un compte bancaire distinct de celui qu'il utilise pour ses besoins personnels. Certains refusent de le faire car ils n'en perçoivent pas l'utilité et parce que cela génère des frais bancaires.

EXEMPLE APPLICATIF

Le relevé bancaire du compte professionnel du docteur Palmos présentait à l'ouverture de l'exercice un solde de 1 225 €.

Au cours de l'exercice N le docteur Palmos a réalisé les opérations suivantes :

- chèques encaissés 192 500 €, dont 25 000 € correspondant à des chèques reçus en N-1, il lui reste par ailleurs un chèque de 6 000 € qu'il s'est engagé à n'encaisser qu'en juin N+1 pour soulager la trésorerie de l'un de ses patients ;
- chèques émis pour l'achat de médicaments 50 000 €, dont 10 000 € ne sont pas débités par la banque au 31 décembre ;
- chèques pour le règlement de ses cotisations sociales 24 000 €, étant précisé que le docteur Palmos a « omis » de poster ces chèques ;
- virements à son compte bancaire personnel correspondant à la rémunération de son travail 10 000 € par mois et 10 000 € correspond à une avance sur son activité de N+1.

Il est précisé qu'au 31 décembre N-1 le solde du compte était identique à celui du relevé bancaire, soit 2 450 €.

Les mouvements qui ont été enregistrés sur le compte professionnel du docteur Palmos dans sa comptabilité de trésorerie de l'année N peuvent être récapitulés comme suit :

Solde en comptabilité au 01/01/N	2 450
Recettes année N	0
• chèques encaissés	192 500
• chèque reçu non encaissé	6 000
• chèques reçus en N-1	- 25 000
Total recettes	173 500
Dépenses année N	
• achats de médicaments	50 000
• cotisations sociales	24 000
• prélèvements	130 000
Total dépenses	204 000

Solde en comptabilité au 31/12/N	- 28 050
Et la réconciliation bancaire au 31 décembre N s'établit comme suit :	
Solde en comptabilité au 31 décembre N	- 28 050
• chèque reçu non encaissé	- 6 000
• chèques reçus en N-1	25 000
• chèque médicaments non débité	10 000
• chèque cotisations sociales	24 000
Solde relevé bancaire au 31 décembre N	24 950

III. LE RAPPROCHEMENT DE LA CAISSE

En principe il ne peut y avoir d'écart entre le solde réel de la caisse et le solde comptable de la caisse qui résulte du journal des recettes-dépenses par caisse (même principe et mode de fonctionnement que pour le journal de banque).

En pratique, il pourra y avoir des écarts qui sont des anomalies dues au fait que le professionnel, qui est souvent fâché avec la « paperasserie », n'est pas en mesure de produire le justificatif de certaines dépenses. Dans cette situation, il n'existe pas d'autre solution que d'enregistrer le « trou de caisse » comme un prélèvement personnel du professionnel.

IV. LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE

Comme on l'a vu, on ne peut pas, à partir des éléments enregistrés dans le journal de recettes dépenses, obtenir le montant du chiffre d'affaires, ni celui du résultat de l'activité car ce qui est enregistré dans la comptabilité de trésorerie ce sont des flux de trésorerie et non des produits et des charges.

Il est néanmoins possible de reconstituer le chiffre d'affaires de l'exercice en procédant comme suit :

Recettes professionnelle encaissées dans l'année
- Recettes afférentes à des prestations réalisées l'année précédente
+ Recettes afférentes à des prestations réalisées mais non encore encaissées
= Chiffre d'affaires de l'année

Le résultat est alors établi comme suit :

Chiffre d'affaires de l'année
- Dépenses professionnelles de l'année
+ Dépenses afférentes à des charges encourues l'année précédente mais réglées cette année
- Dépenses afférentes à des charges encourues cette année mais qui seront réglées l'année prochaine
= Résultat de l'année

V. OBLIGATIONS PARTICULIÈRES DES CONTRIBUABLES ASSUJETIS À LA TVA

L'activité libérale, bien qu'étant le plus souvent une activité civile, peut être soumise à la TVA : c'est le cas pour les experts-comptables, les architectes...

Dans le régime simplifié de TVA (cas le plus fréquent), le professionnel est tenu au versement d'acomptes trimestriels, le complément de taxe éventuellement dû étant versé lors du dépôt de la déclaration annuelle, qui elle-même sert à déterminer le montant des acomptes de l'année suivante.

Le Code des impôts stipule que les assujettis à la TVA doivent tenir un livre-journal présentant le détail de leurs achats de biens et services et le détail de leurs recettes professionnelles en distinguant les opérations taxables.

Ce livre journal permet de déterminer le montant de la TVA due et doit être appuyé des factures et de toutes autres pièces justificatives.

En pratique, la comptabilité de trésorerie sera organisée pour faire apparaître, en plus des autres informations, celles qui sont requises pour déterminer la TVA due.

SECTION 3. LES IMMOBILISATIONS AFFECTÉES À L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE

Les professions libérales engagent leur patrimoine privé par les actes accomplis dans le cadre de leur activité professionnelle. De ce fait, il n'y a pas de distinction juridique à opérer entre leur patrimoine privé et leur patrimoine professionnel.

Mais les professionnels libéraux soumis au régime de la déclaration contrôlée doivent tenir le registre des immobilisations affectées à l'exercice de leur profession s'ils veulent déduire fiscalement l'amortissement de ces biens.

Ce registre des immobilisations et des amortissements obéit aux règles de forme requises par l'administration qui demande qu'y soient mentionnées les indications obligatoires suivantes :

- la nature des biens ;
- la date d'acquisition ;
- le prix de revient de ces éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession ;
- le montant des amortissements effectués sur ces éléments ;
- ainsi qu'éventuellement, le montant de la TVA récupérée sur ces mêmes éléments.

SECTION 4. LA TENUE D'UNE COMPTABILITÉ CONFORME AU PCG

Le PCG ne parle plus d'« entreprise », mais d'« entité » afin de souligner le fait que son champ d'application dépasse largement le cadre du commerce et de l'industrie.

Comme, du point de vue fiscal, il est possible d'opter pour le régime des « créances acquises et des dépenses engagées » (régime de la déclaration contrôlée), il peut y avoir un intérêt à respecter l'ensemble des règles du PCG. Mais, en l'état actuel de la réglementation, cela ne constitue jamais une obligation.

CHAPITRE 2. LA SOCIÉTÉ CIVILE

Les activités pouvant être exercées sous forme d'une société civile sont celles qui n'ont pas un caractère commercial, par exemple : l'agriculture, les professions libérales, l'immobilier (construction-vente et gestion d'immeubles), la gestion de portefeuille...

La société civile se caractérise par une grande souplesse de fonctionnement et par l'absence de capital minimum.

Aucune réglementation n'impose aux sociétés civiles la tenue d'une comptabilité conforme aux règles du PCG, sauf dans les cas particuliers présentés dans la section 1.

SECTION 1. SOCIÉTÉ CIVILE TENUE À L'OBLIGATION DE RESPECTER LES RÈGLES DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

I. SOCIÉTÉ CIVILE QUI DÉPASSE LES SEUILS RÉGLEMENTAIRES

En application de la loi du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et aux difficultés des entreprises qui s'applique à toute personne morale de droit privé ayant une activité économique, la tenue d'une comptabilité qui respecte les règles du PCG s'impose à la société civile lorsque deux des trois critères ci-après sont réunis :

- total du bilan supérieur à 1 550 000 € ;
- chiffre d'affaires ou ressources supérieurs à 3 100 000 € ;
- salariés : effectif supérieur à 50.

II. SOCIÉTÉ CIVILE SOUMISE À L'IS OU DONT L'UN DES ASSOCIÉS EST SOUMIS À L'IS OU AUX BIC

Le régime fiscal qui s'applique aux sociétés civiles est celui de la transparence fiscale (Article 8 du CGI) qui se caractérise par l'imposition des bénéfices, non pas au nom de la société, mais au nom de chacun des associés, pour la fraction correspondant à ses droits dans la société.

La société civile peut néanmoins choisir d'opter pour une imposition à l'impôt sur les sociétés ou y être soumise de plein droit si elle exerce, de fait, une activité commerciale.

En application de l'article 38 quater de l'annexe III du Code général des impôts, les entreprises soumises au régime de l'impôt sur les sociétés doivent respecter les règles du PCG, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt.

De ce fait, les sociétés civiles qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option sont dans l'obligation d'établir une comptabilité qui respecte les règles du PCG.

De même, lorsqu'un des associés est une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés ou relevant du régime des bénéfices industriels et commerciaux, la quote-part de résultat revenant à cet associé doit être obligatoirement déterminée selon les règles d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, ce qui rend nécessaire, en pratique, la tenue d'une comptabilité commerciale conforme au PCG.

III. SOCIÉTÉ CIVILE AYANT UN COMMISSAIRE AUX COMPTES

Les sociétés civiles ayant un commissaire aux comptes doivent établir des comptes annuels car en application de l'article L. 829-9 du Code de commerce, la mission des commissaires aux comptes est de certifier les comptes annuels.

Le cas des sociétés civiles qui ont un commissaire aux comptes se rencontre notamment dans les activités portant sur l'immobilier de bureaux. Par exemple les fonds d'investissements internationaux spécialisés dans les actifs immobiliers (« Property funds ») détiennent leurs actifs au travers de SCI qui sont, volontairement ou réglementairement, contrôlées par un commissaire aux comptes.

L'établissement de comptes annuels vérifiés par un commissaire aux comptes rend obligatoire le respect des règles du PCG.

IV. SOCIÉTÉ CIVILE TENUE AU RESPECT D'UN PLAN COMPTABLE PROFESSIONNEL

Les sociétés civiles exerçant certaines activités sont réglementairement soumises au respect d'un plan comptable professionnel, par exemple :

- OPCI (organisme de placement collectif immobilier, dénommé auparavant sociétés civiles de placement immobilier) ;
- sociétés civiles coopératives agricoles ;
- sociétés civiles professionnelles de notaires.

V. EXISTENCE DE CLAUSES STATUTAIRES

Dans le cas où la société civile échappe à toutes les obligations rappelées ci-dessus, il convient de vérifier en dernier lieu si une clause statutaire ne prévoit pas explicitement l'obligation du respect des règles du PCG pour la reddition des comptes annuels.

En effet pour pallier l'absence de réglementation précise, la plupart des statuts de sociétés civiles prévoient la tenue d'une comptabilité qui renvoie aux principes du PCG. Ce sont alors ces prescriptions statutaires qui s'imposent.

SECTION 2. SOCIÉTÉ CIVILE NON TENUE À L'OBLIGATION DE RESPECTER LES RÈGLES DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

Les sociétés civiles qui ne répondent pas aux critères exposés à la section 1 ont pour seules obligations comptables celles qui sont prévues par les articles 1855 et 1856 du Code civil :

- « Les associés ont le droit d'obtenir, au moins une fois par an, communication des livres et des documents sociaux, et de poser par écrit des questions sur la gestion sociale auxquelles il devra être répondu par écrit dans le délai d'un mois. »
- « Les gérants doivent, au moins une fois dans l'année, rendre compte de leur gestion aux associés. Cette reddition de compte doit comporter un rapport écrit d'ensemble sur l'activité de la société au cours de l'année ou de l'exercice écoulé comportant l'indication des bénéfices réalisés ou prévisibles et des pertes encourues ou prévues. »

Mais le Code civil ne précise ni quelles doivent être les règles à retenir pour la tenue de la comptabilité de la société, ni quelle doit être la forme ou le support à utiliser pour les livres et documents sociaux.

On peut dès lors s'interroger sur les points suivants :

- S'agit-il d'une comptabilité de trésorerie (voir la définition et les exemples au chapitre 1, complétés par un tableau des amortissements) ?
- S'agit-il d'une comptabilité commerciale, tenant également compte des créances et des dettes non encore acquittées à la fin de l'exercice ?
- Peut-on n'établir que la déclaration fiscale des sociétés civiles (n° 2072) ?

Pour répondre à ces interrogations, il convient de rappeler que les sociétés civiles qui ne répondent pas aux critères exposés à la section 1 sont généralement des petites entités comprenant un nombre limité d'associés (membres d'une même famille ou d'une même profession) qui souhaitent bénéficier des avantages que procure la société civile : simplicité et flexibilité dans son organisation et dans son administration.

A contrario la contrainte fiscale, qu'est l'obligation de justifier le contenu des déclarations de résultat qui ont été transmises à l'administration, est la même pour toute entreprise quelle que soit sa taille ou son activité.

Donc la réponse à la question posée est que, dans ce cadre rappelé ci-dessus, le gérant a toute liberté pour organiser le suivi comptable des opérations de la société civile.

EXEMPLE

Deux professionnels ont constitué une société civile de moyen dont l'objet est la mise en commun des moyens utiles à l'exercice de leur profession.

Si aucune des situations exposées à la section 1 ne trouve à s'appliquer, seule une comptabilité de trésorerie est nécessaire.

Ensuite, chacune des dépenses de la SCM sera réparties entre les deux associés au prorata de l'utilisation réelle et viendra compléter leurs dépenses déductibles pour la détermination de leur résultat fiscal.

SECTION 3. LES FORMES LES PLUS RÉPANDUES DE SOCIÉTÉS CIVILES

I. LA SOCIÉTÉ CIVILE DE MOYENS (SCM)

La constitution d'une société civile de moyen entre plusieurs professionnels a pour objet de faciliter l'exercice indépendant de leur profession par le partage de moyens communs.

La répartition des frais entre les associés de la SCM est contractuelle et ne correspond pas nécessairement à la répartition du capital. Si les frais engagés ne sont pas du même montant que les frais répartis, un résultat est constaté et fait l'objet d'une imposition dans les conditions suivantes :

- si les associés de la SCM relèvent tous du régime des BNC, alors le résultat sera établi à partir d'une comptabilité de trésorerie ;
- en revanche si l'un des associés est imposable dans le régime des BIC, il est nécessaire que sa part dans le résultat de la SCM soit déterminé par application des règles BIC qui elles-mêmes résultent du PCG.

De ce fait il faut être en mesure d'établir deux résultats : le premier qui résulte de la comptabilité de trésorerie, le second en retenant les créances et les dettes.

Pour des raisons fiscales (éviter de faire apparaître un résultat au niveau de la SCM), la répartition est basée sur des clés qui reflètent l'utilisation réelle des moyens mis en commun.

Un registre des immobilisations doit être tenu et présenté à l'administration.

EXEMPLE

Des médecins peuvent décider de constituer une SCM qui aura pour objet la prise en charge des frais du local qu'ils utilisent conjointement pour l'exercice de leur profession.

La répartition du loyer et des charges locatives sera proportionnelle à la surface occupée par chaque médecin.

II. LA SOCIÉTÉ CIVILE PROFESSIONNELLE (SCP)

L'objet d'une SCP est de permettre à des professionnels exerçant une activité réglementée l'exercice en commun de leur profession.

La possibilité de constituer une SCP est réservée aux professions pour lesquelles un décret l'autorise. On peut citer par exemple :

- les administrateurs judiciaires ;
- les architectes ;
- les avocats ;
- les chirurgiens dentistes ;
- les commissaires aux comptes ;
- les géomètres ;
- les huissiers ;
- les notaires ;
- etc.

Si la SCP n'a pas choisi d'opter pour une imposition à l'IS, alors ses associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC sur la part de résultat qui leur revient.

La comptabilité de la SCP doit donc permettre la détermination de ce résultat. En règle générale une comptabilité de trésorerie suffit à l'établir.

Il reste néanmoins possible pour la SCP d'opter pour le régime des créances et dettes. Dans ce cas la tenue d'une comptabilité complète paraît souhaitable.

Par ailleurs, la SCP a l'obligation de tenir un registre des immobilisations et des amortissements (CGI art. 99).

III. LA SOCIÉTÉ CIVILE IMMOBILIÈRE (SCI)

La SCI est une forme de société qui permet d'acquérir et de gérer un patrimoine immobilier. Dans la mesure où le régime d'imposition applicable est celui des revenus fonciers, c'est la règle des encaissements décaissements qui s'applique et il n'existe, là non plus, aucune obligation de tenir une comptabilité conforme aux règles du PCG.

La plupart des petites SCI se contentent d'une comptabilité de trésorerie qui a pour seul objet d'établir la déclaration de résultat et permettre à chaque associé de faire remonter dans son résultat d'ensemble la part qui lui revient au titre de son revenu foncier.

Mais dès que l'investissement réalisé devient significatif, il devient nécessaire d'établir un bilan qui va permettre de suivre la situation du patrimoine de la SCI, notamment si celle-ci a eu recours à l'emprunt pour financer l'investissement immobilier.

Si la SCI a opté pour une imposition à l'IS, ou si un de ses associés est imposé dans la catégorie des BIC, il est nécessaire de déterminer le résultat en application des règles BIC qui elles-mêmes résultent du PCG.

CHAPITRE 3. LA SOCIÉTÉ EN PARTICIPATION

SECTION 1. LES CARACTÉRISTIQUES DE LA SOCIÉTÉ EN PARTICIPATION

La société en participation est une structure sociale qui permet à des associés, personnes physiques ou morales, de se regrouper de manière temporaire pour réaliser une ou plusieurs opérations.

Ce type de société se rencontre, en particulier, dans le secteur du BTP et des travaux publics quand des entreprises se regroupent pour répondre à un appel d'offres qui dépasse leur capacité individuelle.

Ce sont les dispositions des articles 1871 et 1872 du Code civil qui caractérisent la société en participation :

« Les associés peuvent convenir que la société ne sera point immatriculée. La société est dite alors "société en participation". Elle n'est pas une personne morale et n'est pas soumise à publicité ;

À l'égard des tiers, chaque associé reste propriétaire des biens qu'il met à la disposition de la société. »

Dans ce cadre, la société en participation peut prendre deux aspects :

- occulte : seul le gérant est connu des tiers, et seule la responsabilité du gérant est engagée vis-à-vis des tiers ;
- ostensible : tous les associés sont connus des tiers, et la responsabilité de tous les associés est engagée vis-à-vis des tiers.

Le régime fiscal de la société en participation est celui de la transparence fiscale prévue par l'article 8 du CGI (qui se caractérise par l'imposition des bénéfices, non pas au nom de la société, mais au nom de chacun des associés, pour la fraction correspondant à ses droits dans la société) sauf option pour l'IS.

De ce fait, qu'elle soit occulte ou ostensible, la société en participation doit faire une déclaration d'existence à l'administration et a l'obligation de produire une déclaration de résultat, ainsi que les déclarations de TVA.

SECTION 2. LES DISPOSITIONS COMPTABLES APPLICABLES À LA SOCIÉTÉ EN PARTICIPATION

L'article 391-1 du PCG stipule que :

« L'enregistrement du résultat des opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation dépend des clauses contractuelles et de l'organisation comptable prévue par les coparticipants. »

Cela signifie qu'une comptabilité est requise pour déterminer le résultat à répartir entre les associés et aux fins de justification fiscale, mais qu'il n'existe pas de cadre comptable obligatoire pour organiser le suivi comptable des opérations réalisées par une société en participation.

En pratique, il existe deux modalités pour organiser la comptabilité de la société en participation :

- première modalité : les opérations sont centralisées chez le gérant et il tient la comptabilité de la SEP :
 - soit en les enregistrant dans un système comptable autonome qui est rattaché à sa comptabilité propre par des comptes de liaison,
 - soit en les intégrant à sa comptabilité propre en subdivisant tous les comptes des classes 6 et 7 ;
- deuxième modalité : les opérations sont comptabilisées chez chaque associé dans des comptabilités dissociées et il est nécessaire de les consolider pour obtenir la comptabilité complète de la société en participation.

Les dispositions prévues par le plan comptable général ne concernent que le cas de la comptabilité centralisée et autonome qui peuvent, en pratique, se résumer comme suit :

- La comptabilité de la société en participation est tenue par le gérant avec un système comptable complet et autonome.
- Elle est reliée à la comptabilité du gérant par l'intermédiaire d'un compte de liaison « 188. Comptes de liaison des sociétés en participation » (PCG 441).
- Les opérations réalisées par la société en participation sont suivies dans les comptes de la société en participation en charges et produits. Les comptes de contrepartie sont soit dans la comptabilité de la société en participation, soit dans celle du gérant. L'utilisation des comptes du gérant est l'usage pour la banque puisque la société en participation n'a pas de personnalité morale et ne peut donc pas disposer d'un compte bancaire. C'est aussi l'usage, en règle générale, pour la TVA car les opérations de la société en participation doivent être regroupées avec celles du gérant pour établir les déclarations.
- Les opérations réalisées avec les coparticipants sont enregistrées au compte « 458 Associés opérations faites en commun ».
- À la clôture de l'exercice les comptes de la société en participation sont agrégés avec ceux du gérant.
- La quote-part de résultat qui revient aux autres associés est transférée à leur compte-courant en utilisant le compte « 655. Quote-part du résultat sur opérations faites en commun » si la société en participation a réalisé un profit et en utilisant le compte « 755. Quote-part du résultat sur opérations faites en commun » s'il s'agit d'une perte (PCG 444, 446, 447).
- Symétriquement, la quote-part de résultat revenant à chaque coparticipant non gérant est enregistrée dans leur comptabilité aux comptes 755 ou 655.

En ce qui concerne les immobilisations, il est nécessaire que chaque associé fasse figurer dans son propre bilan la part qui lui revient sur ces actifs (PCG 441, 442, 444) car la société en participation n'ayant pas de personnalité morale, elle n'a pas de patrimoine :

- chez le gérant, les droits des coparticipants dans les immobilisations sont constatés au crédit du compte « 178. Dettes rattachées à des sociétés en participation » ;
- chez les coparticipants, les droits dans les immobilisations de la société en participation sont constatés au débit du compte « 268. Créances rattachées à des sociétés en participation ».

SECTION 3. EXEMPLE RÉCAPITULATIF

I. APPORT EN NUMÉRAIRE

Deux sociétés décident de créer une société en participation le 1^{er} janvier N. La société A est gérant et la société B coparticipant. Les associés décident de faire un apport en numéraire de 150. Comme le compte bancaire est celui du gérant, seul l'apport de B est à enregistrer comme suit :

SEP	Gérant A	Coparticipant B
	512 Banque 150	458 Opérations faites en commun 150
	458 Opérations faites en commun 150	512 Banque 150

II. ACQUISITION D'UN MATÉRIEL ET AMORTISSEMENT

Un matériel affecté à la SEP d'une valeur de 100 est acquis par le gérant. Il faut :

- constater l'acquisition du matériel par la SEP ;
- constater le droit à récupération de la TVA chez le gérant ;
- les droits indivis de la société B sur ce matériel ;
- le règlement du fournisseur par le gérant.

SEP	Gérant A	Coparticipant B
215 Matériel 100	445 TVA récupérable 20	
188 Liaison gérant 20	188 Liaison 20	
404 Fournisseur 120		
458 Opérations faites en commun 50		268 Créance SP 50
178 Dettes SP 50		458 Opérations faites en commun 50
404 Fournisseur 120	188 Liaison SEP 120	
188 Liaison gérant 120	512 Banque 120	

L'amortissement du matériel est de 20 et doit être comptabilisé dans la SEP. Simultanément il faut réduire les droits de la société B sur ce matériel à hauteur de sa quote-part, soit 10 :

SEP		Gérant A		Coparticipant B	
681 DAP 2815 Amortissements	20	20			
178 Dettes SEP	10			458 Opérations faites en commun	10
458 Opérations faites en commun	10			268 Créances SEP	10

III. OPÉRATIONS COURANTES

Chacun des coparticipants engage des charges et réalise des produits pour le compte de la société en participation :

- le gérant A engage 80 de charges et réalise 100 de produits ;
- le coparticipant B engage 10 de charges et réalise 30 de produits.

Les enregistrements suivants sont à passer :

- achat de prestations et réalisation de ventes par la SEP ;
- enregistrement du droit à récupération de la TVA sur achat chez le gérant car c'est lui qui va centraliser les opérations de la SEP avec les siennes dans une déclaration de TVA unique ;
- constater les dettes et créances envers le coparticipant quand c'est lui qui engage les opérations ;
- enregistrer les encaissements et règlements (le cas échéant) dans la comptabilité du gérant car c'est sur un compte bancaire ouvert à son nom que les opérations de la SEP sont payées ou encaissées (conséquence de l'absence de personnalité morale et donc impossibilité pour la SEP d'avoir un compte bancaire à son nom).

SEP		Gérant A		Coparticipant B	
6XX Charges 188 Liaison gérant 401 Fournisseur	80 16	96	445 TVA récupérable 188 Liaison SEP	16	16
6XX Charges 458 Opérations faites en commun	10	10		458 Opérations faites en commun 445 TVA récupérable 401 Fournisseur	
6XX Clients 7XX Ventes 188 Liaison gérant	120	100 20	188 Liaison SEP 445 TVA collectée	20	20
458 opérations faites en commun 7XX Ventes	30	30		411 Client 458 opérations faites en commun 445 TVA récupérable	

IV. PARTAGE DU RÉSULTAT

Le compte de résultat de la société en participation s'établit comme suit :

Chiffre d'affaires	130	
Charges externes	90	
DAP	20	
Résultat	20	
	dont quote-part gérant A	10
	dont quote-part coparticipant B	10

Pour la présentation de ses comptes annuels, le gérant va cumuler la comptabilité autonome de la SEP avec sa comptabilité propre en vérifiant que les comptes de liaison sont réciproques.

Le résultat obtenu avec cette balance cumulée est la somme du résultat propre du gérant avec celui de la SEP.

Il convient donc de transférer au coparticipant sa quote-part dans le résultat de la SEP, c'est l'objet de l'enregistrement suivant :

SEP	Gérant A		Coparticipant B
	655 QPROFEC ⁽¹⁾	10	458 Opérations faites en commun
	458 Opérations faites en commun	10	755 QPROFEC

(1) QPROFEC = quote-part de résultat sur opérations faites en commun.

CHAPITRE 4. LE GROUPEMENT D'INTÉRÊT ÉCONOMIQUE (GIE)

SECTION 1. LES CARACTÉRISTIQUES DU GIE

Elles découlent de l'article L. 251-1 qui définit le GIE :

« Deux ou plusieurs personnes physiques ou morales peuvent constituer entre elles un groupement d'intérêt économique pour une durée déterminée.

Le but du groupement est de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité. Il n'est pas de réaliser des bénéfices pour lui-même.

Son activité doit se rattacher à l'activité économique de ses membres et ne peut avoir qu'un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci. »

La responsabilité des membres du GIE est solidaire et indéfinie.

Le GIE jouit de la personnalité morale et est donc immatriculé au Registre du commerce et des sociétés, ce qui rend nécessaire la rédaction d'un acte.

Le GIE est soumis à des règles juridiques très souples :

- la possibilité de constitution sans capital ;
- un objet social qui peut être civil ou commercial ;
- des modalités d'organisation qui sont libres.

Le GIE est fréquemment utilisé pour établir une coopération entre professionnels : GIE des cartes bancaires, GIE regroupant les commerçants locataires dans les centres commerciaux, GIE organisant une assistance technique et des services communs pour des experts comptables...

Le régime fiscal du GIE est celui de la transparence fiscale prévue par l'article 8 du CGI (qui se caractérise par l'imposition des bénéfices, non pas au nom de la société, mais au nom de chacun des associés, pour la fraction correspondant à ses droits dans le GIE).

SECTION 2. GIE SOUMIS AUX RÈGLES DU PCG

On retrouve ici les mêmes dispositions que celles qui ont été décrites pour les sociétés civiles. Les GIE soumis aux règles du PCG sont ceux :

- a. ayant une activité commerciale ;
- b. qui dépassent les seuils réglementaires (loi du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et aux difficultés des entreprises) ;
- c. dont l'un des associés est soumis à l'IS ou aux BIC ;
- d. ayant un commissaire aux comptes ;
- e. ayant une clause statutaire qui le stipule.

EXEMPLE APPLICATIF

Un GIE de gestion des frais de personnel est constitué le 01/01/N avec un capital de 100 000 € entre 3 sociétés avec les participations suivantes :

- SAS Mont 50 %
- SAS Falg 20 %
- SAS Past 30 %

Les écritures de constitution sont les suivantes :

456		Apport Mont	50 000	
456		Apport Falg	20 000	
456		Apport Past	30 000	
	101	Capital		100 000
512		Banque	100 000	
	456	Apport Mont		50 000
	456	Apport Falg		20 000
	456	Apport Past		30 000

Chaque membre du GIE lui verse une cotisation proportionnelle à l'effectif des salariés qui lui est affecté. La SAS Mont verse le 01/07/N 16 000 €.

512		Banque	16 000	
	706	Prestations de services		16 000

Au 31/12/N le résultat du GIE fait apparaître un excédent de 24 000 €. Les statuts stipulent que les excédents sont reversés aux membres du GIE.

120		Résultat	24 000	
	458	Rétrocession Mont		12 000
	458	Rétrocession Falg		4 800
	458	Rétrocession Past		7 200

SECTION 3. GIE NON SOUMIS AUX RÈGLES DU PCG

Si le GIE a un objet civil et qu'il n'est pas tenu au respect du PCG en vertu d'une disposition réglementaire, alors l'organisation de sa comptabilité est libre.

SECTION 4. RÈGLES COMPTABLES APPLICABLES AUX MEMBRES DU GIE

Ces règles sont définies par le PCG et s'imposent à tout membre d'un GIE dès lors que lui-même applique les règles du PCG.

I. LES APPORTS

En fonction de la nature des apports qu'ils réalisent, les membres du GIE les enregistrent au débit des comptes suivants :

Compte à débiter	Nature de l'apport
266. Autres formes de participation	Apport en capital
2676. Avances consolidables	Avances permanentes ayant vocation à être incorporées au capital
458. Associés – Opérations faites en commun et en GIE	Avance de trésorerie temporaire

EXEMPLE APPLICATIF

La société Mont est associée à 50 % dans un GIE avec lequel elle a réalisé les opérations suivantes :

- le 01/01/N le GIE s'est constitué avec un capital de 100 000 € ;
- le 20/06/N les membres du GIE ont décidé l'émission par le GIE d'un emprunt remboursable en actions à échéance de 15 ans pour un montant de 1 000 000 €, la souscription à cet emprunt étant réservée à titre irréductible aux membres du GIE au prorata des droits dans le capital. Les fonds des souscripteurs doivent être versés le 1^{er} septembre N. La société Mont a décidé de souscrire pour la totalité de ses droits ;
- le même jour un crédit relais de même montant courant du 20/06/N au 01/09/N est demandé aux membres du GIE au prorata de leurs droits.

266	512	Parts de GIE	01/01/N	50 000	
		Banque			50 000
2676	458	Prêt consolidable	20/06/N	500 000	
		GIE versement à effectuer			500 000
458	512	Avance de trésorerie		500 000	
		Banque			500 000

Aucune écriture à passer au 01/09/N.

II. LE RÉSULTAT DU GIE

Les bénéfices du GIE appartiennent à ses membres et ne peuvent faire l'objet d'une mise en réserve. En revanche les pertes peuvent être reportées à nouveau.

Le plan comptable (PCG 392-1) précise néanmoins que les résultats d'un groupement d'intérêt économique sont comptabilisés, par ses membres, lorsqu'une décision de répartition de résultats est intervenue.

Lorsque les résultats du GIE sont bénéficiaires, ses membres comptabilisent, au cours de l'exercice de distribution, la créance correspondante dans les produits financiers.

EXEMPLE APPLICATIF

Le GIE dont la société Alpha est membre à hauteur de 25 % a réalisé au cours de l'exercice N un profit de 1 000 €. En juin N+1 l'assemblée du GIE approuve les comptes et décide que le profit est restitué aux membres du GIE.

La société Alpha ne doit rien comptabiliser à la clôture de l'exercice N. En revanche, en N+1 il faut comptabiliser le résultat restitué soit 250 € (1 000 € × 25 %) :

267		Créances rattachées à des participations	250	
	7616	Revenus sur autres formes de participation		250

Du point de vue fiscal, la quote-part de résultat est imposable au cours de l'exercice de réalisation et sans attendre la décision d'affectation en application de la règle de la transparence fiscale.

Pour éviter une double imposition, la quote-part de résultat de l'exercice N comptabilisée en N+1 sera déduite pour la détermination du résultat fiscal en N+1 (car déjà imposé en N).

Lorsque les résultats du GIE sont déficitaires, les membres comptabilisent une charge correspondant au versement du complément de cotisation, si la perte est définitive. Si la perte n'est pas définitive, les membres comptabilisent des apports ou des avances complémentaires.

Si les résultats du GIE sont déficitaires, il faut vérifier à la clôture de l'exercice N si une dépréciation et une provision sont nécessaires dans les comptes de l'entreprise membre du GIE, sans attendre la décision d'affectation du résultat du GIE en N+1 :

- si la quote-part de l'entreprise membre dans la situation nette du GIE est devenue inférieure à la valeur comptable de ses apports en capital inscrit au compte « 266. Autres formes de participations », une dépréciation doit être enregistrée ;
- si la situation nette du GIE est devenue négative, une dépréciation complémentaire sera comptabilisée par l'entreprise membre à hauteur de sa quote-part. Elle sera imputée sur les autres comptes d'apport dans la limite de leur montant et dans l'ordre suivant :
 - 2676. Avances consolidables,
 - 458. Associés – Opérations faites en commun et en GIE ;
- si les provisions précédentes sont insuffisantes pour couvrir la quote-part de situation nette négative, il faudra en plus doter une provision pour risque pour le complément.

EXEMPLE APPLICATIF

Une entreprise est membre d'un GIE avec une participation de 25 % dans les apports en capital et de 2 000 dans les apports en compte-courant.

Au 31 décembre de l'année N, la situation du GIE est la suivante :

Capital du GIE	100 000
Perte de l'exercice N	120 000
Situation nette	– 20 000
dont quote-part de l'entreprise A	– 5 000

Les dépréciations et provisions à constituer au 31 décembre N sont enregistrées :

6866		Dotations aux provisions pour dépréciation	27 000	
	2966	Provisions pour dépréciation autres formes participation		25 000
	4958	Provisions pour dépréciation C/C GIE		2 000

6865

1518

Dotation aux provisions pour risques
Autres provisions pour risques

3 000

3 000

CHAPITRE 5. LES ASSOCIATIONS

SECTION 1. LES CARACTÉRISTIQUES DE L'ASSOCIATION

Les associations présentent des caractéristiques propres liées à leur statut :

- un patrimoine constituant un bien collectif sur lequel nul n'a de droits individuels, même lors de la liquidation ;
- une mission qui consiste à gérer le patrimoine et les ressources de l'association sur la base d'intérêts collectifs et dans la limite de leur objet statutairement défini ;
- une action qui est constamment dépendante des moyens mis à leur disposition (financiers, humains, en nature, etc.) qui ne sont pas toujours quantifiables, ni évaluables.

L'objet « social » de l'association correspond à l'objet défini dans ses statuts. Le « projet associatif » est constitué des différents objectifs fixés par les organes statutairement compétents de l'association pour réaliser l'objet social.

Il en résulte de nombreuses particularités qui ont conduit l'organe de normalisation comptable à la création d'un plan comptable spécifique aux associations.

SECTION 2. ASSOCIATIONS TENUES À L'OBLIGATION DE RESPECTER LES RÈGLES DU PLAN COMPTABLE DES ASSOCIATIONS

La loi de 1901 ne prévoit aucune obligation comptable pour les associations. En revanche de nombreux textes réglementaires subséquents rendent obligatoire la tenue d'une comptabilité conforme aux dispositions du plan comptable des associations.

Les **principales** dispositions réglementaires qui imposent à une association le respect des dispositions du plan comptable des associations sont rappelées ci-après :

I. ASSOCIATIONS QUI DÉPASSENT LES SEUILS RÉGLEMENTAIRES

Les dispositions de la loi du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et aux difficultés des entreprises (obligation de tenue d'une comptabilité) sont applicables aux associations lorsque deux des trois critères ci-après sont réunis :

- total du bilan supérieur à 1 550 000 € ;
- ressources supérieures à 3 100 000 € ;
- salariés : effectif supérieur à 50.

II. ASSOCIATIONS SOUMISES À L'IS

Selon la loi de 1901, l'association est une convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun d'une façon permanente leurs connaissances ou leur activité dans un but autre que de partager des bénéfices. En conséquence, la démarche de ces personnes doit être désintéressée et l'association n'est pas guidée par la recherche du profit.

Le Code des impôts dispose que les associations, réputées être sans but lucratif, ne sont pas soumises aux impôts dus par les personnes exerçant une activité commerciale (notamment TVA, impôt sur les sociétés et taxe professionnelle).

Toutefois si, une association exerce une activité lucrative, l'administration en tire les conséquences et la soumet aux impôts commerciaux afin « de garantir le respect du principe d'égalité devant les charges publiques et d'éviter des distorsions de concurrence ».

Dans cette situation, en application de l'article 38 quater de l'annexe III du Code général des impôts, les entreprises doivent respecter les règles du PCG, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt.

Cet article implique que toute association soumise à l'IS doit respecter les dispositions du plan comptable des associations.

III. ASSOCIATION RECEVANT DES SUBVENTIONS PUBLIQUES

En application des dispositions du Code de commerce (L. 612-4), toute association qui reçoit des subventions publiques pour un montant supérieur à 150 000 € doit respecter les dispositions du plan comptable des associations.

D'autres réglementations, ou encore la décision de la Collectivité qui octroie la subvention, peuvent faire référence à des seuils inférieurs.

IV. ASSOCIATIONS AYANT UN COMMISSAIRE AUX COMPTES

Les associations ayant un commissaire aux comptes doivent établir des comptes annuels car en application de l'article L. 829-9 du Code de commerce, la mission des commissaires aux comptes est de certifier les comptes annuels.

L'établissement de comptes annuels rend obligatoire le respect des règles du plan comptable des associations. En effet, la CNCC a indiqué que « [...] les associations dans lesquelles intervient un commissaire aux comptes sont tenues d'établir des comptes annuels conformément aux dispositions du Code de commerce et des textes ».

SECTION 3. LE PLAN COMPTABLE DES ASSOCIATIONS

Tirant les conséquences de la spécificité des opérations réalisées par les associations, et eu égard à l'importance du nombre d'entités économiques qui ont choisi d'exercer leur activité sous cette forme, le normalisateur comptable a promulgué un plan comptable des associations qui présente, notamment, les particularités suivantes :

I. COMPTABILISATION DES APPORTS

L'apport à une association est un acte à titre onéreux qui a pour l'apporteur une contrepartie morale. Il peut avoir un caractère définitif ou temporaire.

L'apport sans droit de reprise implique la mise à disposition définitive d'un bien au profit de l'association. Il est constaté au crédit du compte « 102. Fonds associatif sans droit de reprise » sous réserve que cet apport corresponde à un bien durable utilisé pour les besoins propres de l'organisme. Dans le cas contraire, il est inscrit au compte de résultat.

L'apport avec droit de reprise implique la mise à disposition provisoire d'un bien au profit de l'organisme. Cet apport est enregistré au crédit du compte « 102. Fonds associatifs avec droit de reprise » qui représente la dette de l'association envers l'apporteur à l'issue de la période de mise à disposition.

Mais cette dette évolue ensuite en fonction du caractère renouvelable ou non renouvelable du bien apporté :

- les biens non amortissables sont par définition non renouvelables ;
- en revanche les biens amortissables peuvent être apportés avec une obligation de renouvellement pour l'association ou au contraire sans obligation de renouvellement.

S'il n'y a pas d'obligation de renouvellement le solde du compte « 102. Fonds associatif avec droit de reprise » doit être réduit du montant de l'amortissement qui est comptabilisé qui ne doit pas se traduire par une charge pour l'association.

EXEMPLE APPLICATIF

Un immeuble d'une valeur de 1 000 000 € est apporté à une association par un donateur. La durée d'utilisation de l'immeuble est de 20 ans.

1^{re} hypothèse : La donation est définitive

L'association devient propriétaire de l'immeuble et l'apport est sans droit de reprise. Un amortissement est comptabilisé conformément au plan d'amortissement.

213		Constructions	1 000 000	
	102	Fonds associatif sans droit de reprise		1 000 000
681		DAP	50 000	
	2813	Amortissements des constructions		50 000

2^e hypothèse : La donation est provisoire avec obligation de renouvellement

L'immeuble est mis à disposition de l'association, mais l'apport est grévé d'un droit de reprise. Un amortissement est comptabilisé conformément au plan d'amortissement. C'est une charge pour l'association car à l'issue de la période de mise à disposition, l'apporteur exercera son droit de reprise (en nature ou en espèce) sur un bien renouvelé à l'identique de celui qu'il avait mis à disposition de l'association à l'origine.

213		Constructions	1 000 000	
	103	Fonds associatif avec droit de reprise		1 000 000
681		DAP	50 000	
	2813	Amortissements des constructions		50 000

3^e hypothèse : La donation est provisoire sans obligation de renouvellement

Dans cette hypothèse, l'amortissement n'est pas une charge pour l'association car à l'issue de la période de mise à disposition, l'apporteur exercera son droit de reprise (en nature ou en espèces) sur le bien d'origine pour sa valeur résiduelle. On doit donc constater la diminution de la dette de l'association à ce titre.

681		DAP	50 000	
	2813	Amortissements des constructions		50 000
103		Fonds associatif avec droit de reprise	50 000	
	75	Autres produits de gestion courante		50 000

II. L'AFFECTATION DU RÉSULTAT

Le résultat comptable ne pouvant être attribué aux adhérents de l'association, qui n'ont aucun droit individuel sur celui-ci, le résultat positif est appelé « excédent » et le résultat négatif « insuffisance ».

Compte tenu du mode de financement de l'association, par des subventions, par des cotisations, par la générosité du public, le résultat réalisé être définitivement acquis ou être sous le contrôle de tiers financeurs. Il faut traduire cette ventilation du résultat dans les comptes :

- le report à nouveau est constitué des résultats des exercices précédents définitivement acquis à l'association (excédent ou insuffisance) ;
- les résultats sous contrôle de tiers financeurs sont constitués des résultats réalisés sur des projets faisant l'objet de financement spécifiques par un tiers (État, collectivité ou autre association).

C'est l'instance statutairement compétente se prononce sur l'affectation de l'excédent ou du déficit.

EXEMPLE APPLICATIF

L'association « Assocs » a réalisé un excédent de 200 000 € au titre de l'exercice N et est affecté par l'assemblée générale qui se réunit en N+1.

1^{re} hypothèse : le résultat est définitivement acquis

120	110	Résultat excédent	200 000	
		Report à nouveau		200 000

2^e hypothèse : le résultat est sous le contrôle d'un tiers qui finance l'association

120	115	Résultat excédent	200 000	
		Résultat sous contrôle de tiers financeurs		200 000

III. LE COMMODAT

Certaines associations bénéficient d'une mise à disposition gratuite de biens immobiliers, à charge pour elles d'utiliser ces biens conformément aux conventions et d'en assurer l'entretien pendant la durée du prêt à usage ou commodat.

À la différence de l'apport avec ou sans droit de reprise, le commodat ne confère pas un droit de propriété à l'association. Afin d'en informer les tiers, ces biens sont inscrits au compte « 228. Immobilisations grevées de droits » en contrepartie du compte « 229. Droits des propriétaires » qui figure dans les fonds propres.

L'amortissement de ces biens qui n'est pas une charge pour l'association est constaté en débitant le compte 229 par le crédit du compte 228.

EXEMPLE APPLICATIF

Une association utilise un immeuble dans le cadre d'un commodat. Sa valeur est de 1 000 000 € et sa durée d'utilisation de 20 ans. On enregistre l'immobilisation et l'amortissement :

228	229	Immobilisations grevées de droits	1 000 000	
		Droits des propriétaires		1 000 000
229	228	Droits des propriétaires	50 000	
		Immobilisations grevées de droits		50 000

IV. LES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Les associations peuvent recevoir des subventions d'investissement destinées au financement d'un ou plusieurs biens dont le renouvellement incombe ou non à l'organisme.

Cette distinction s'opère en analysant la convention de financement, ou en prenant en considération les contraintes de fonctionnement de l'organisme.

Les subventions d'investissement affectées à un bien renouvelable par l'association sont maintenues au passif dans les fonds associatifs.

Les subventions d'investissement affectées à un bien non renouvelable par l'association sont reprises au compte de résultat au rythme de l'amortissement de ce bien.

EXEMPLE APPLICATIF

Une association a reçu une subvention de 500 000 € pour le financement d'une construction dont le coût est de 1 000 000 €. La durée d'utilisation de cette construction est de 20 ans.

1^{re} hypothèse : l'association a une obligation de renouvellement

Il faut enregistrer l'octroi de la subvention, l'acquisition de la construction et son amortissement à la clôture de l'exercice :

512	1026	Banque Subventions d'investissements affectées à des biens renouvelables	500 000	500 000
213	512	Construction Banque	1 000 000	1 000 000
681	2813	DAP Amortissement des constructions	50 000	50 000

2^e hypothèse : l'association n'a pas d'obligation de renouvellement

Là aussi, il faut enregistrer l'octroi de la subvention, l'acquisition de la construction et son amortissement. Mais il faut aussi reprendre en résultat la subvention au même rythme que les amortissements, soit 25 000 € ($500\,000 \times 50\%$) :

512	131	Banque Subventions d'investissement affectées à des biens non renouvelables	500 000	500 000
213	512	Construction Banque	1 000 000	1 000 000
681	2813	DAP Amortissement des constructions	50 000	50 000
139	777	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice	25 000	25 000

V. LES SUBVENTIONS DE FONCTIONNEMENT

Deux types de subventions de fonctionnement peuvent être accordées aux associations, en règle générale par l'État ou par une collectivité publique :

- celles qui visent à couvrir une quote-part de leurs charges ou palier l'insuffisance de leurs produits, il s'agit des subventions d'exploitation ;
- celles qui ont pour objet de couvrir le résultat déficitaire de l'association, il s'agit dans ce cas de subventions d'équilibre.

Les clauses d'attribution de ces subventions peuvent comporter des conditions suspensives ou résolutoires :

- la condition suspensive est celle qui repousse l'octroi de la subvention jusqu'à la réalisation d'un événement futur incertain à la date de versement des fonds ;
- la condition résolutoire ne suspend pas l'octroi de la subvention, mais elle oblige l'association à restituer les fonds reçus, dans le cas où la condition se réalise, et elle a pour conséquence juridique que la décision d'octroi n'a jamais existé.

C'est pourquoi l'existence d'une condition suspensive non-levée interdit d'enregistrer la subvention en produits.

En revanche une condition résolutoire permet de constater la subvention en produits. Dans ce cas, une provision (ou une dette envers le tiers financeur) pour reversement doit être constatée dès qu'il apparaît probable (ou certain) que la condition résolutoire se réalisera.

EXEMPLE APPLICATIF

Une association a reçu une subvention de 1 000 000 € pour acquérir un terrain, mais cette somme ne lui sera définitivement octroyée qu'après l'obtention d'un permis de construire. C'est une condition suspensive :

Avant la réalisation de la condition, la subvention est une dette

512		Banque		1 000 000	
	4419	Avances sur subventions			1 000 000

Après la réalisation de la condition, la subvention est un produit

4419		Avance sur subventions		1 000 000	
	74	Subventions			1 000 000

EXEMPLE APPLICATIF

Une association a reçu une subvention de 1 000 000 € pour acquérir un terrain, en contrepartie elle a pris l'engagement de recruter 10 salariés dans un délai de 3 ans. Au terme de ce délai, si les 10 recrutements n'ont pas été réalisés, elle devra reverser la subvention. C'est une condition résolutoire :

Avant la réalisation de la condition, la subvention est un profit

512		Banque		1 000 000	
	74	Subventions			1 000 000

Si les recrutements ne sont pas réalisés, la subvention doit être restituée

671	512	Charges exceptionnelles Banque	1 000 000	1 000 000
-----	-----	-----------------------------------	-----------	-----------

VI. SUBVENTION DE FONCTIONNEMENT À REPORTER

Si la subvention est accordée pour la réalisation d'un projet particulier, l'association ne peut pas utiliser les fonds reçus pour réaliser un autre projet même si ce dernier est en conformité avec l'objet de l'association.

Lorsqu'une subvention n'a pu être utilisée en totalité au cours de l'exercice, cet engagement d'emploi, pris par l'association envers le tiers financeur, est inscrit en charges au compte « 689. Engagements à réaliser sur ressources affectées » et au passif du bilan au compte « 194. Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement ».

Les sommes inscrites sous la rubrique « Fonds dédiés » sont reprises en résultat au cours des exercices suivants, au rythme de réalisation des engagements, par le crédit du compte « 789. Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs ».

EXEMPLE APPLICATIF

Une association humanitaire a reçu en début d'année une subvention de 1 000 000 € qui est accordée spécifiquement à un projet de reconstruction en Asie. À la clôture de l'exercice N, seulement 350 000 € ont été utilisés par l'association et 600 000 €, en cumul, à la clôture de l'exercice N+1.

Exercice N

512	74	Banque Subventions	1 000 000	1 000 000
689	194	Engagements à réaliser sur ressources affectées Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement	650 000	650 000

Exercice N+1

194	789	Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs	250 000	250 000
-----	-----	--	---------	---------

Une information devra être donnée dans l'annexe sur les points suivants :

- les sommes inscrites à l'ouverture et à la clôture de l'exercice en « Fonds dédiés », soit 650 000 € au 31/12/N et 400 000 € au 31/12/N+1 ;
- les fonds dédiés inscrits au bilan à la clôture de l'exercice précédent, provenant de subventions, et utilisés au cours de l'exercice, soit 250 000 € ;
- les dépenses restant à engager financées par des subventions et inscrites au cours de l'exercice en « Engagements à réaliser sur subventions attribuées » ;
- soit 400 000 € ;
- les « Fonds dédiés » correspondant à des projets pour lesquels aucune dépense significative n'a été enregistrée au cours des deux derniers exercices, ici non applicable.

VII. RESSOURCES PROVENANT DE LA GÉNÉROSITÉ DU PUBLIC

Dans le cadre de leurs appels à la générosité du public, les associations peuvent solliciter leurs donateurs, pour la réalisation d'un projet particulier.

Les sommes ainsi reçues sont considérées comme des produits perçus dans le cadre de projets affectés et quand elles ne sont pas utilisées en totalité dans l'exercice, elles font l'objet d'un report avec un traitement comptable identique à celui des subventions d'exploitation.

Pour reporter la partie non utilisée au passif du bilan, on utilise le compte « 195. Fonds dédiés sur dons manuels affectés ».

VIII. LES CONTRIBUTIONS VOLONTAIRES ET LES RESSOURCES EN NATURE

Il s'agit des aides diverses dont peut bénéficier une association, mais qui ne se traduisent pas par un flux financier : bénévolat, dons alimentaires ou de biens divers...

Si l'association dispose d'une information quantifiable et valorisable sur les contributions volontaires significatives obtenues, ainsi que de méthodes d'enregistrement fiables, elle peut opter pour leur inscription en comptabilité en utilisant des comptes de la classe 8 :

- au crédit des comptes 87, les contributions volontaires par catégorie ;
- au débit des comptes 86, en contrepartie, leurs emplois selon leur nature.

Les comptes utilisés ne contribuent pas à la formation du résultat de l'association mais sont présentés au pied du compte de résultat sous la rubrique « Évaluation des contributions volontaires en nature », en deux colonnes :

Répartition par nature de charges	Répartition par nature de ressources
860. Secours en nature alimentaires ; vestimentaires...	870. Bénévolat 871. Prestations en nature
861. Mise à disposition gratuite de biens locaux matériels...	875. Dons en nature
862. Prestations 864. Personnel bénévole — —	

EXEMPLE APPLICATIF

Un bénévole travaille gratuitement pour une association. Compte tenu de la nature du travail effectué, si l'association devait employer un salarié pour faire le même travail, il serait rémunéré 1 200 €.

864	870	Personnel bénévole Bénévolat	1 200	1 200
-----	-----	---------------------------------	-------	-------

CHAPITRE 6. LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

SECTION 1. LES CARACTÉRISTIQUES DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

C'est la constitution du 4 octobre 1958 qui définit dans son article 72 ce que sont les collectivités territoriales : « Les collectivités territoriales de la République sont les communes, les départements, les territoires d'Outre-mer. Toute autre collectivité territoriale est créée par la loi ». Les autres collectivités sont la région et les structures intercommunales.

Elles sont dirigées par les élus qui agissent par des délibérations pour régler les affaires qui sont de leurs compétences.

Chaque collectivité possède un budget propre, lui permettant de mener à bien ses actions.

L'État participe en partie, par des dotations, à la couverture des dépenses mais les recettes fiscales et les emprunts, constituent l'essentiel des ressources des collectivités territoriales.

Jusqu'à une période récente, il n'existait pas d'information visant à établir la situation patrimoniale des collectivités, tenant compte notamment de ses passifs et de ses actifs, et seul l'équilibre des dépenses de l'année avec les recettes de la même année était recherché.

Cette approche a été réformée par le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique qui a fixé comme objectif que les comptabilités des collectivités locales doivent s'inspirer du plan comptable général. Ce texte a ensuite été complété par une disposition de la loi du 6 février 1992 relative à l'administration territoriale de la République (loi ATR) par laquelle la comptabilité d'engagement s'applique aux collectivités locales.

Enfin, l'instruction budgétaire et comptable M14, applicable depuis le 1^{er} janvier 1997 et mise à jour pour la dernière fois en 2006, est devenu l'outil de normalisation comptable devant permettre d'atteindre ces objectifs.

En raison de l'hétérogénéité des collectivités, tant au niveau de leur taille que de leurs missions, et de la spécificité du secteur public, des adaptations des règles du PCG, notamment pour les amortissements et les provisions, ont été rendues nécessaires.

Pour certaines collectivités, la réforme est aujourd'hui achevée et pour d'autres, elle est en passe de l'être, l'instruction budgétaire et comptable M14 a été généralisée à l'ensemble des communes et aux établissements publics de coopération intercommunale, ainsi qu'à leurs services et établissements à caractère administratif, aux centres communaux et intercommunaux d'action sociale et aux caisses des écoles.

SECTION 2. LE CADRE BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE

Le choix retenu pour la comptabilité publique locale a été de lier le système budgétaire au système comptable. Cette homogénéité permet de vérifier la concordance entre le budget, qui est un acte d'autorisation, et la comptabilité qui permet d'en suivre l'exécution.

Cette volonté de traçabilité se retrouve dans toute l'organisation comptable des collectivités locales, à tout moment la collectivité doit être en mesure de connaître :

- le niveau de ses crédits : ce qui a été autorisé par le budget ;
- le niveau de ses engagements : ce qui a fait l'objet de commandes ou de marchés engageant la collectivité et dont les montants doivent rester dans l'enveloppe du crédit autorisé ;
- ce qui a été réalisé : les biens livrés et les services exécutés ;
- ce qui est réglé : les paiements effectués.

I. LE BUDGET

Le budget est préparé par l'exécutif local (composé d'agents administratifs et techniques qui ont une certaine stabilité dans les structures de la collectivité) et est approuvé par l'assemblée délibérante de la collectivité (composé d'élus locaux qui changent au gré des majorités politiques).

C'est le document qui prévoit et autorise les recettes et les dépenses pour une année donnée. Il peut être modifié, par une décision modificatrice, ou complété, par le vote d'un budget supplémentaire, en cours d'exécution par l'assemblée délibérante.

Il doit, en particulier, évaluer les dépenses liées à :

- la gestion des services publics (frais de fonctionnement courant...) ;
- l'augmentation prévisible des dépenses de personnel (salaires des fonctionnaires, contractuels...) ;
- des charges nouvelles liées par exemple à la construction d'un nouvel équipement ou à la mise en place d'une nouvelle prestation.

En matière de recettes, il doit indiquer le niveau des dotations de l'État et définir :

- le niveau de la fiscalité (augmentation ou non des taux, mise en place d'abattements...) ;
- le niveau des tarifs des services publics ;
- les produits d'exploitation (niveau des loyers...) ;
- le niveau de l'autofinancement ;
- le niveau de l'emprunt.

Le budget obéit à des règles de présentation fixées par des maquettes réglementaires et à un calendrier précis. Il est soumis par ailleurs à des contrôles qui ont pour but de s'assurer que les règles fixées par le législateur ont été respectées.

Les deux sections principales du document budgétaire sont la section de fonctionnement et la section d'investissement.

La section de fonctionnement comprend :

- en recettes, les produits annuels de la collectivité, tels que les impositions et les dotations versées par l'État ;
- en dépenses, les charges annuelles de la collectivité comme les dépenses de personnel et frais de fonctionnement courant, ainsi que les charges financières liées au service de la dette.

La section d'investissement comprend :

- les recettes ponctuelles telles que les emprunts, les taxes, les subventions d'équipement perçues ;
- les dépenses d'équipement ainsi que des dépenses financières liées au remboursement de l'annuité en capital des emprunts contractés.

Pour l'élaboration du budget, les collectivités territoriales doivent respecter un certain nombre de principes :

- le principe d'unité budgétaire qui oblige à faire apparaître l'ensemble des recettes et des dépenses du budget dans un document unique ;
- le principe d'universalité budgétaire qui veut que l'ensemble des recettes doit servir à couvrir l'ensemble des dépenses. Ce qui interdit qu'une recette particulière soit affectée à une dépense particulière (non affectation) et oblige à inscrire les dépenses et les recettes sans compensation entre elles (non contraction) ;
- le principe de l'annualité budgétaire qui veut que le budget autorise les dépenses et les recettes pour l'année civile ;
- le principe de spécialité budgétaire qui stipule que les dépenses et les recettes ne sont autorisées que pour un objet particulier (la rubrique « dépenses diverses » n'est pas possible) ;
- le principe de l'équilibre budgétaire qui oblige à voter en équilibre chacune des deux sections du budget. En outre, ce principe impose qu'un emprunt ne peut pas être remboursé par un autre emprunt ;
- le principe de sincérité qui suppose que l'ensemble des produits et des charges inscrites au budget soit évalué de façon sincère.

II. LES ACTEURS DE LA RÉALISATION DU BUDGET

Dans les entreprises du secteur privé, les principes d'un bon contrôle interne imposent que la fonction de trésorier, chargé uniquement de l'encaissement des factures et du règlement des fournisseurs, soit attribuée à une personne distincte de celles qui engagent l'entreprise en émettant des factures ou en signant les bons de commande.

Dans le secteur public, on retrouve la même distinction entre l'ordonnateur et le trésorier (appelé comptable payeur) car cela répond au même principe de spécialisation et de séparation des tâches :

- l'ordonnateur est l'autorité publique qui prescrit l'exécution des recettes et des dépenses qui ont été inscrites au budget et qui deviennent, de ce fait, exécutoires sous forme de créances ou de dettes envers la collectivité ;
- le comptable est un agent du Trésor qui a autorité, sous sa responsabilité pécuniaire, pour recouvrer les créances et payer les dettes ainsi que pour manier et conserver les fonds et valeurs appartenant à la collectivité.

La séparation entre le rôle d'ordonnateur et le rôle de comptable a aussi pour objectif de permettre un contrôle « neutre » politiquement sur l'utilisation des fonds publics.

Le tableau ci-après récapitule leurs tâches respectives :

RECETTES	
Ordonnateur Constatation des droits de la collectivité et calcul de la créance. Mise en recouvrement. Enregistrement dans la comptabilité administrative. Envoi au comptable d'un bordereau appuyé des titres de recettes et des pièces justificatives.	Trésorier Visa à partir des pièces justificatives : <ul style="list-style-type: none"> • de la régularité de la recette ; • de l'identification du débiteur. Enregistrement dans la comptabilité générale. Envoi au débiteur de l'avis des sommes à payer. Encaissement du règlement du débiteur.
DÉPENSES	
Ordonnateur Engagement de la dépense (bon de commande, marché, contrat) dans la limite du crédit ouvert au budget. Approbation du montant de la dépense réalisée : vérification du décompte de la dépense avec les pièces justificatives ; constatation du service réalisé. Établissement du mandat de règlement (l'ordre de virement). Enregistrement dans la comptabilité administrative. Envoi au comptable d'un bordereau appuyé des mandats et pièces justificatives de la dépense.	Trésorier Visa des pièces justificatives jointes au mandat. Visa de l'exacte imputation budgétaire. Visa de la disponibilité du crédit budgétaire. Visa de la validité de la créance. Enregistrement dans la comptabilité générale. Contrôle du niveau de la trésorerie. Règlement de la dépense au créancier par virements informatisés aux établissements financiers.

III. LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR : LE COMPTE ADMINISTRATIF

La comptabilité publique étant basée sur le principe de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur (la collectivité) et le comptable (le trésorier), il y a une comptabilité de la collectivité, dite comptabilité administrative, et une comptabilité du comptable payeur, dite comptabilité de gestion ou comptabilité générale.

L'obligation de recourir à la technique de la partie double n'existe pas pour la comptabilité administrative de la collectivité.

Aucun support papier ni informatique n'est préconisé, mais, quelles que soient les formes retenues pour la tenue de la comptabilité administrative, celle-ci doit permettre de connaître en permanence :

- les crédits ouverts en dépenses et les prévisions de recettes ;
- les crédits disponibles pour engagement ;
- les crédits disponibles pour mandatement ;
- les dépenses réalisées et les recettes réalisées.

Pour la comptabilité publique, l'engagement se décompose en un engagement comptable et un engagement juridique. L'engagement comptable représente la réservation des crédits à la dépense. L'engagement juridique constate l'obligation de payer : il se traduit par une délibération du conseil d'administration et/ou un acte de l'ordonnateur (marché, convention, bon de commande).

Pour certaines dépenses pouvant faire l'objet d'une estimation, l'engagement juridique doit être constaté sur la base estimée dès qu'elle est connue et cela peut être dès le 1^{er} janvier de l'exercice. Il en va ainsi pour les marchés et les contrats pluriannuels, ou la rémunération du personnel en place.

Les engagements ponctuels sont constatés quand ils sont constatés. Ils concernent les autres dépenses, pour lesquelles l'engagement intervient en cours d'année : recrutement du personnel ou changement des conditions de rémunération, nouveaux contrats ou marchés, et toutes les dépenses ponctuelles non formalisées dans un document contractuel.

EXEMPLE APPLICATIF

Les opérations suivantes sont réalisées par une collectivité locale :

- le budget voté autorise un crédit de 35 000 € pour le chapitre « charges à caractère général » ;
- un contrat annuel d'entretien des locaux est reconduit avec le fournisseur Interpropre pour un coût mensuel de 2 000 € ;
- le 5 janvier un bon de commande est émis pour l'achat de fournitures auprès du fournisseur Toutéquip sur la base d'un devis s'élevant à 3 560 € ;
- le 10 janvier la collectivité reçoit la facture de Toutéquip qui s'établit en définitive à 3 480 € du fait d'une remise, la réception des fournitures a lieu le 12 janvier et la collectivité établit l'ordre de virement du mandat de règlement le 15 janvier ;
- le 15 janvier un bon de commande pour la réparation de matériel de bureau est émis auprès du fournisseur Buro pour un montant estimé de 2 300 € ;
- la prestation est réalisée le 20 janvier et le prestataire remet sa facture le jour même pour un montant définitif de 2 350 €. Le mandat est établi le 25 janvier.

La comptabilité d'engagement de la collectivité au 31 janvier se présentera comme suit pour ce chapitre (compte) :

Comptabilité d'engagement chez l'ordonnateur

Chapitre : Charges à caractère général			Suivi des crédits ouverts Montant des crédits affectés : 35 000 €				Date de livraison ou de service	Suivi des mandats			
N° d'eng.	Date	Nature de l'engagement	Désignation du créancier	N° bon de commande ou marché	Montant de l'engag.	Crédit disponible		N° de mandat	Date de mandat	Montant	Cumul des mandats émis
1	01/01	Engagement provisionnel Contrat annuel d'entretien	Interpropre		24 000 €	11 000 €					
2	05/01	Commande de fournitures	Toutéquip	1	3 560 €	7 440 €	10/01	1	15/01	3 560 €	3 560 €
3	10/01	Correctif engagement n° 2	Toutéquip	1	- 80 €	7 520 €	10/01	1	15/01	- 80 €	3 480 €
4	15/01	Commande de réparation	Buro	2	2 300 €	5 220 €	20/01	2	25/01	2 300 €	5 780 €
4	20/01	Correctif engagement n° 4	Buro	2	50 €	5 170 €	20/01	2	25/01	50 €	5 830 €

La comptabilité de la collectivité doit permettre, en fin d'exercice, d'établir le compte administratif.

Le compte administratif est un document de synthèse qui présente les résultats de l'exécution du budget et se présente sous la même forme que ce dernier. Il compare, à cette fin :

- d'une part, les prévisions ou autorisations se rapportant à chaque chapitre et à chaque article du budget ;
- d'autre part, les réalisations constituées par le total des émissions de titres de recettes et des émissions de mandats correspondant à chaque article budgétaire.

L'ordonnateur rend compte annuellement des opérations budgétaires qu'il a exécutées et l'arrêté des comptes de la collectivité est constitué par le vote approuvant le compte administratif.

La collectivité doit vérifier, avant le vote qui arrête son compte administratif, qu'il y a concordance avec le compte de gestion établi par le trésorier.

Par les renseignements qu'elle fournit à l'ordonnateur, la comptabilité administrative aide ce dernier à établir les budgets à venir.

IV. LA COMPTABILITÉ DU TRÉSORIER : LE COMPTE DE GESTION

La comptabilité du trésorier comporte deux volets :

- le premier, intitulé « Comptabilité budgétaire », a pour objet de vérifier le respect des autorisations budgétaires ;
- le second, intitulé « Comptabilité générale », permet de produire le compte de gestion qui établit le résultat et retrace la situation patrimoniale de la collectivité.

La comptabilité budgétaire est organisée pour produire deux états :

- un état de consommation des crédits qui permet de suivre, tant en recettes qu'en dépenses, la consommation des crédits par rapport à ceux votés au budget ;
- et un état des réalisations des dépenses et des recettes classé au niveau le plus fin de la nomenclature budgétaire.

La comptabilité générale du trésorier est obligatoirement organisée selon la méthode de la partie double. Comme pour les entreprises, elle comprend un livre journal enregistrant les opérations et un grand-livre.

Des journaux divisionnaires sont prévus :

- le journal « des titres » et le journal « des mandats » où sont inscrits les titres de recettes et les mandats de paiement enregistrés dès que le comptable a terminé les contrôles auxquels il est tenu ;
- le journal « Trésor recettes » et le journal « Trésor dépenses » où sont inscrites les opérations d'encaissement et de décaissement ;
- le journal des « opérations diverses » qui permet d'enregistrer les autres opérations.

La comptabilité générale est toujours tenue par nature quelles que soient la taille de la commune et les modalités de vote du budget.

Elle permet d'obtenir une description complète du patrimoine de la collectivité avec ses biens (terrains, bâtiments, matériels) ses stocks, ses créances, ses disponibilités et ses dettes.

Les documents de fin d'exercice, c'est-à-dire principalement le compte de gestion, sont établis après la clôture de l'exercice au terme de la journée complémentaire qui court jusqu'au 31 janvier N+1.

La journée complémentaire permet la comptabilisation des dernières opérations de l'exercice, à savoir la prise en charge des titres de recettes et des mandats de paiement intéressant la section de fonctionnement et qui n'ont pu être émis avant le 31 décembre en raison notamment de la non-réception à cette date des mémoires ou factures.

Le compte de gestion du receveur est un document de synthèse qui répond à deux objectifs :

- justifier l'exécution du budget ;
- et présenter l'évolution de la situation patrimoniale et financière de la commune.

Matériellement, le compte de gestion est constitué de deux parties, le compte de gestion sur chiffres et le compte de gestion sur pièces :

- le compte de gestion sur chiffres présente les résultats de l'exercice et l'évolution du patrimoine de la collectivité ;
- le compte de gestion sur pièces rassemble l'ensemble des documents qui permettent de justifier les opérations du trésorier.

SECTION 3. LE PLAN DE COMPTES DES COLLECTIVITÉS LOCALES

Le plan de comptes et la nomenclature comptable M14 se rapprochent du PCG et ont pour objectif l'application de plusieurs grands principes généraux que sont la prudence, la sincérité, l'indépendance des exercices et aussi l'amélioration de l'information financière du citoyen.

Le plan de compte s'organise soit par nature (celui qui est le plus utilisé), soit par fonction.

I. PLAN DE COMPTE PAR NATURE

Le plan de comptes par nature de l'instruction M14 se présente en huit classes. Les comptes, appelés chapitres, sont répartis en comptes de bilan, classes 1 à 5, comptes de résultat, classes 6 et 7 et comptes spéciaux, classe 8, retraçant les engagements hors bilan.

La logique d'ensemble de la codification comptable reprend sur de nombreux aspects ce qui existe dans le PCG.

II. PLAN DE COMPTE PAR FONCTION

L'instruction M. 14 offre aux communes de 10 000 habitants et plus la possibilité de choisir entre le vote du budget par nature ou par fonction, mais la comptabilité générale reste tenue par nature.

Pour maintenir le même niveau d'information, une présentation croisée est toutefois exigée : si le budget est voté par nature, il comporte une présentation fonctionnelle ; s'il est voté par fonction, il comporte une présentation par nature.

Dix fonctions recouvrent les principaux secteurs d'intervention des collectivités :

- fonction 0 : services généraux des administrations publiques locales
- fonction 1 : santé et salubrité publiques
- fonction 2 : enseignement formation
- fonction 3 : culture
- fonction 4 : sport et jeunesse
- fonction 5 : interventions sociales et santé
- fonction 6 : famille

La nomenclature fonctionnelle a été conçue comme un instrument d'information destiné à faire apparaître, par activité, les dépenses et les recettes d'une collectivité.

III. LES RATIOS

En complément du budget, du compte administratif et du compte de gestion les collectivités, notamment les communes, doivent produire des informations statistiques sous forme de ratios.

Les ratios 1 à 6 sont obligatoires pour les communes de 3 500 habitants et plus. Les ratios 7 à 11 sont obligatoires pour les communes de 10 000 habitants et plus :

1. Dépenses réelles de fonctionnement/population ;
2. Produit des impositions directes/population ;
3. Recettes réelles de fonctionnement/population ;
4. Dépenses d'équipement brut/population ;
5. En cours de la dette/population ;
6. Dotation globale de fonctionnement/population.

Dans les communes de 10 000 habitants et plus, ces données comprennent en outre les ratios suivants :

7. Dépenses de personnel/dépenses réelles de fonctionnement ;
8. Coefficient de mobilisation du potentiel fiscal ;

- 8 bis.** Coefficient de mobilisation du potentiel fiscal élargi ;
9. Dépenses réelles de fonctionnement et remboursement, annuel de la dette en capital/recettes réelles de fonctionnement ;
10. Dépenses d'équipement brut/recettes réelles de fonctionnement ;
11. Encours de la dette/recettes réelles de fonctionnement.

CHAPITRE 7. LA SUCCURSALE

La succursale se caractérise en combinant simultanément l'absence de personnalité morale, puisqu'elle est un démembrement d'une société qui détient cette personnalité morale, et l'existence d'une personnalité fiscale et sociale qui peut être distincte (exemple : taxe professionnelle, Sécurité sociale).

SECTION 1. LES CONSÉQUENCES JURIDIQUES DE L'ABSENCE DE PERSONNALITÉ MORALE

Bien que constitué sous forme d'un établissement autonome la succursale n'a pas de personnalité morale et cela entraîne notamment les conséquences suivantes :

- pas de contrat entre le siège et la succursale ;
- pas de factures pour les relations entre le siège et la succursale ;
- pas de dividendes, le résultat appartient au siège ;
- pas de capital social ;
- pas de commissaire aux comptes distinct.

SECTION 2. LES RÈGLES COMPTABLES SPÉCIFIQUES

Il n'y a pas de règles particulières concernant les succursales : elles suivent les règles comptables qui sont celles applicables à l'entité juridique dont elles sont le démembrement.

Les règles spécifiques sont celles qui concernent l'enregistrement des opérations réalisées entre le siège et les établissements. Ces règles sont précisées au § 441-18 du PCG.

I. CESSION INTERNE À PRIX COÛTANT

- l'établissement qui fournit la prestation crédite le compte de charge initialement utilisé et débite le compte de liaison « 181. Comptes de liaison des établissements » ouvert au nom de l'établissement client ;
- l'établissement qui achète la prestation débite le compte de charge par nature et crédite le compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

II. CESSION INTERNE À PRIX FORFAITAIRE

La contrepartie des enregistrements portés au compte « 181. Comptes de liaison des établissements » sont les comptes « 186. Biens et prestations de services échangés entre établissements » s'il s'agit de charges ou « 187. Biens et prestations de services échangés entre établissements » s'il s'agit de produits) :

- l'établissement qui fournit la prestation crédite le compte 187 par le débit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement client ;
- l'établissement qui achète la prestation débite le compte 186 par le crédit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

Le compte de résultat de chaque établissement s'obtient par la totalisation des divers postes des comptes de charges et de produits et des comptes « 186. et 187. Biens et prestations de services échangés entre établissements » (charges et produits).

Pour l'ensemble de l'entité, les comptes 186 et 187 présentent des soldes qui s'annulent : les sommes portées au crédit du compte 187 par les établissements fournisseurs et les sommes inscrites au débit du compte 186 par les établissements clients s'équilibrent entre eux.

CHAPITRE 8. LE CONTRAT DE FIDUCIE

SECTION 1. LES CARACTÉRISTIQUES DU CONTRAT DE FIDUCIE

L'article 2011 du Code civil, créé par la loi n° 2007-211 du 19 février 2007, définit la fiducie comme « l'opération par laquelle un ou plusieurs constituants transfèrent des biens, des droits ou des sûretés, ou un ensemble de biens, de droits ou de sûretés, présents ou futurs, à un ou plusieurs fiduciaires qui, les tenant séparés de leur patrimoine propre, agissent dans un but déterminé au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires ».

La fiducie permet à une personne, le constituant, de transférer les droits sur un bien, lui, appartenant à une autre personne, le fiduciaire, afin de l'administrer, non dans son intérêt propre, mais pour réaliser un objet déterminé.

La fiducie permet de dissocier la propriété « juridique » du bien qui appartient au fiduciaire et la propriété « économique » qui appartient à un bénéficiaire et porte sur les notions de valeur et de richesse que peut procurer le bien.

La propriété fiduciaire

Selon les termes et conditions du contrat de fiducie mis en vigueur, la propriété fiduciaire présentera des particularités par rapport à la propriété simple :

- le fiduciaire peut ne pas être le bénéficiaire des revenus de la fiducie et ne peut aliéner à son profit les biens qui constituent le patrimoine dit « d'affectation » de la fiducie ;
- le fiduciaire peut ne pas être libre de l'usage, de la jouissance et de la disposition du patrimoine de la fiducie ;
- la propriété fiduciaire est limitée par la durée de la fiducie, alors que la propriété n'est pas limitée dans le temps.

SECTION 2. L'UTILITÉ DU CONTRAT DE FIDUCIE

Le contrat de fiducie peut être utile dans deux situations :

I. LA FIDUCIE GESTION

Elle permet de faire gérer un bien ou un groupe de biens et de droits de façon autonome en les sortant du patrimoine de leur propriétaire et en les soumettant aux pouvoirs du fiduciaire.

Dans ce cas le bénéficiaire est le constituant lui-même et les biens lui seront restitués in fine.

II. LA FIDUCIE SÛRETÉ

Elle permet d'affecter à la garantie d'une créance les éléments d'actif qui lui ont été transférés.

Dans ce cas la fiducie fait intervenir le constituant, le fiduciaire et le bénéficiaire de la sûreté, lequel peut être le fiduciaire s'il est par ailleurs le créancier du constituant.

SECTION 3. LE TRAITEMENT COMPTABLE DU TRANSFERT DU PATRIMOINE

I. CHEZ LE CONSTITUANT

Le transfert du patrimoine à la fiducie se traduit comptablement par les enregistrements suivants :

- Sortie des éléments du patrimoine qui sont transférés.
- Inscription d'un nouvel élément d'actif qui est la contrepartie du transfert de l'actif mis en fiducie, conformément à la définition du PCG § 211-1.1 : « Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. »
- Ou bien constatation d'un nouvel élément de passif dans le cas où les éléments mis en fiducie sont représentatifs d'un passif net, conformément à la définition du PCG § 212-1 : « Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. »

Les comptes à utiliser pour enregistrer ces éléments sont les suivants :

« 2661. Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie », pour le montant net des droits reçus.	Dans le cas où la valeur des éléments d'actif transmis excède le montant des éléments de passif transmis.
« 162. Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie » pour le montant du passif net transféré.	Dans le cas où la valeur des éléments de passif excède le montant des éléments d'actif transmis.

Les modalités d'évaluation à retenir pour déterminer le coût d'entrée de ce nouvel actif, qui vient se substituer aux éléments de patrimoine que le constituant transfère au fiduciaire, est déterminé comme suit :

- si le constituant en conserve le contrôle, les éléments transférés seront évalués à la valeur comptable ;
- si le constituant en perd le contrôle, les éléments transférés sont évalués à la valeur vénale et dans ce cas il y a dégagement des plus-values lors du transfert.

Au sens de cette définition, le contrôle consiste à apprécier si le constituant bénéficie ou pas des avantages économiques afférents aux actifs transférés.

Les situations suivantes peuvent caractériser l'existence d'une situation où le constituant conserve le contrôle des éléments de patrimoine qu'il a transféré à la fiducie, car :

- il dispose en réalité des pouvoirs de décision et de gestion sur les éléments de patrimoine transféré à la fiducie, même si ce pouvoir n'est pas effectivement exercé ;
- il peut bénéficier des résultats de la fiducie sous forme de flux de trésorerie ou de droits : droit à une quote-part d'actif net, droit de disposer d'un ou plusieurs actifs, droit à la majorité des actifs résiduels en cas de liquidation ;
- il supporte in fine les risques relatifs aux éléments transférés à la fiducie, par exemple dans le cas où des investisseurs extérieurs bénéficient d'une garantie leur permettant de limiter de façon importante leur prise de risques.

Mais les dispositions de l'article 12 de la loi entraînent la comptabilisation séparée de la propriété économique et de la propriété juridique.

Il y a donc modification des droits ou obligations du constituant afférents aux éléments de son patrimoine transférés dans la fiducie, y compris dans le cas où le constituant conserve le contrôle, car, même dans cette situation :

- tout au long de la fiducie, ses droits ou obligations sont limités aux seuls fruits ou charges générés par ces biens dont il n'a plus la disposition ;
- au terme de la fiducie les droits ou obligations du constituant portent sur leur restitution en nature ou en valeur.

Ces droits sont en effet de nature spécifique, fixés par les termes du contrat dès lors que le constituant n'a aucune possibilité de les modifier unilatéralement.

La contrepartie sera différente selon que la valeur des actifs excédera ou non le montant du passif éventuellement mis en fiducie.

EXEMPLE APPLICATIF

La société Ampère détient une créance immobilisée d'un montant de 200 000 € qu'elle décide d'affecter à titre de garantie au bénéfice de la société Camara. La créance affectée en garantie sera gérée par la banque BMT dans le cadre d'une fiducie à compter du 01/01/N.

Dans ce contrat les opérateurs sont les suivants :

- la société Ampère est le constituant, et est aussi le bénéficiaire des revenus procurés par la fiducie. De ce fait il y a maintien du contrôle sur l'actif mis en fiducie et la valorisation du transfert se fait en valeur comptable ;
- le fiduciaire est la banque BMT ;
- le bénéficiaire de la garantie est la société Camara.

Les enregistrements à passer au 01/01/N dans les livres de la société Ampère sont les suivants :

6741		Constitution de la fiducie – transfert des éléments	200 000	
	276	Autres créances immobilisées		200 000
2661		Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie	200 000	
	7741	Constitution de la fiducie – transfert des éléments		200 000

II. CHEZ LE FIDUCIAIRE

L'entrée du patrimoine reçu par la fiducie se traduit comptablement par les enregistrements suivants :

- Inscription dans des comptes spécifiques de l'entrée des éléments du patrimoine qui sont reçus par la fiducie, conformément aux dispositions de la loi du 19 février 2007 : « Les éléments d'actif et de passif transférés dans le cadre de l'opération mentionnée à l'article 2011 du Code civil forment un patrimoine d'affectation. »
 - Les éléments transférés par le constituant au fiduciaire doivent en conséquence être comptabilisés dans un patrimoine séparé, appelé patrimoine d'affectation de la fiducie.
 - C'est un patrimoine autonome et distinct du patrimoine propre du fiduciaire et qui conduit à la comptabilisation autonome des opérations de fiducie, avec l'établissement d'un jeu complet de comptes séparés, dans les conditions prévues par le code de commerce.
- Inscription d'un nouvel élément de passif en contrepartie du transfert de l'actif mis en fiducie. Mais la fiducie n'ayant pas de personnalité morale, ce passif ne répond pas à la définition de capital social qui est réservé aux entités ayant la personnalité morale. Cette contrepartie, égale au montant de l'actif ou du passif net remis en fiducie sera comptabilisée dans un compte « 102. Fonds fiduciaires ».

EXEMPLE APPLICATIF (SUITE)

En reprenant les données de l'exemple précédent, les enregistrements à passer au 01/01/N au titre de la fiducie sont les suivants :

276		Autres créances immobilisées	200 000	
	102	Fonds fiduciaires		200 000

SECTION 4. LE TRAITEMENT COMPTABLE DES RÉSULTATS DE LA FIDUCIE

I. CHEZ LE CONSTITUANT

Lorsque ses droits portent à la fois sur le retour des apports effectués au terme de la fiducie, et sur les résultats de la fiducie, le bénéficiaire substitue à la valeur de ses droits dans la fiducie, à la clôture de chaque exercice, la quote-part correspondant à la valeur d'entrée des apports initiaux, augmentée des bénéfices non distribués ou diminuée des pertes de la fiducie.

Les comptes à utiliser pour enregistrer la variation des droits représentatifs des actifs remis en fiducie sont les suivants :

« 6612. Charge de la fiducie, résultat de la période »	« 7612. Produit de la fiducie, résultat de la période »
--	---

Lorsque la valeur des droits représentatifs des actifs remis en fiducie devient négative, le bénéficiaire du résultat apprécie la nécessité de constater une provision à hauteur du passif net de la fiducie en fonction des obligations mises à sa charge par le contrat de fiducie.

En cas de distribution par la fiducie, les comptes de droits ou obligations représentatifs d'actifs ou de passifs remis en fiducie sont mouvementés en contrepartie du compte-courant du bénéficiaire du résultat.

EXEMPLE APPLICATIF (SUITE)

En reprenant les données de l'exemple et en considérant qu'une dépréciation de la créance d'un montant de 100 000 € est intervenue au cours de l'exercice, les enregistrements dans les livres de la société Ampère seraient les suivants au 31/12/N :

6612	2661	Charges de la fiducie Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie	100 000	100 000
------	------	---	---------	---------

II. CHEZ LE FIDUCIAIRE

Selon la loi du 19 février 2007 : « Les opérations affectant ce dernier (le patrimoine d'affectation) font l'objet d'une comptabilité autonome chez le fiduciaire. »

L'application du contrat de fiducie oblige à affecter séparément les effets de la propriété juridique des actifs transférés en fiducie et à les comptabiliser dans un patrimoine séparé, autonome et distinct du patrimoine du fiduciaire.

Sauf stipulation contraire du contrat, un résultat est constaté au niveau de la fiducie et affecté au bénéficiaire qui peut être le constituant.

EXEMPLE APPLICATIF (SUITE)

En reprenant les données de l'exemple précédent :

681	2976	DAP actif circulant Provision de dépréciation de créance immobilisée	100 000	100 000
-----	------	---	---------	---------

SECTION 5. LE TRAITEMENT COMPTABLE DE LA LIQUIDATION DE LA FIDUCIE

Lorsque le constituant a conservé le contrôle de la fiducie lors de la constitution, les biens retournés à la fin de la fiducie, sont évalués à la valeur comptable. Toutefois, dans le cas où les actifs ont été cédés, le constituant comptabilise le produit net de la liquidation.

Lorsque le constituant n'a pas conservé le contrôle de la fiducie lors de la constitution, *i.e.* les biens transférés ont fait l'objet d'une réévaluation initiale, les biens retournés à la fin de la fiducie, sont évalués à la valeur vénale. Cette situation devrait être assez rare car le retour devrait s'opérer sous forme de trésorerie.

EXEMPLE APPLICATIF (SUITE)

En reprenant les données de l'exemple et en supposant qu'au 31/12/N+1 la créance a été remboursée pour un montant net de 100 000 € (la dépréciation de 100 000 € est devenue définitive et la perte du même montant a été constatée).

I. Chez le fiduciaire

Remboursement de la créance

512		Banque		100 000	
	276	Créances immobilisées			100 000

Liquidation de la fiducie

102		Fonds fiduciaire		200 000	
	119	Report à nouveau (exercice N)			100 000
	458	Constituant			100 000
458		Constituant		100 000	
	512	Banque			100 000

II. Chez le constituant

458		Fiduciaire		100 000	
	7742	Opérations liées à la liquidation de la fiducie			100 000
6742		Opérations liées à la liquidation de la fiducie		100 000	
	2661	Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie			100 000
512		Banque		100 000	
	458	Fiduciaire			100 000

INTRODUCTION À LA CONSOLIDATION DES COMPTES

CHAPITRE 1. INTÉRÊT ET NÉCESSITÉ DE CONSOLIDER

Le Code de commerce définit les conditions réglementaires qui imposent à certaines sociétés commerciales d'établir des comptes consolidés.

Au-delà des obligations réglementaires, dont le détail est exposé en complément à cette série, il est important de comprendre l'intérêt de la consolidation et pourquoi elle est nécessaire.

L'information qu'une société donne dans ses comptes annuels est insuffisante pour traduire la réalité économique des opérations qu'elle réalise directement et indirectement par l'intermédiaire de participations.

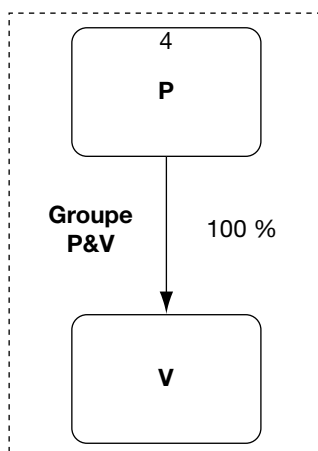
Il est souhaitable de présenter dans un document comptable unique la situation du patrimoine et des résultats de l'ensemble formé par la société mère et ses participations. **C'est l'intérêt de la consolidation.**

Sous un autre aspect, les sociétés qui font partie d'un « groupe » entretiennent entre elles des relations économiques qui se traduisent par des transactions internes au groupe. Ainsi une société du groupe peut réaliser un chiffre d'affaires avec une autre société du groupe et cette dernière société réaliser à nouveau une vente auprès d'une troisième société appartenant au groupe. On voit bien que dans cette situation, le groupe n'a réalisé aucune vente « réelle ».

Il est donc souhaitable de présenter dans un document comptable unique les opérations réalisées par le groupe avec l'extérieur en neutralisant les opérations internes. **C'est pourquoi la consolidation est nécessaire.**

Un exemple va permettre d'illustrer l'intérêt et la nécessité de la consolidation.

La société P produit des bouteilles d'eau gazeuse et les vend à la société V qui en assure la distribution auprès des magasins de détail. L'organigramme du groupe P&V est le suivant :



Les comptes de résultat de ces deux sociétés se présentent comme suit :

	Société P	Société V
Ventes intercompagnie	1 500	
Ventes aux détaillants		1 600
Total chiffre d'affaires	1 500	1 600
Achats intercompagnie		1 500
Achats externes	1 400	
Total achats	1 400	1 500
Résultat d'exploitation	100	100

Dans cet exemple, si on ne consolide pas les comptes, on peut penser que le groupe P&V a réalisé un chiffre d'affaires global de 3 100 (1 500 + 1 600), alors qu'en réalité le chiffre d'affaires effectif que le groupe P&V a réalisé avec les détaillants est de 1 600 car il faut éliminer le chiffre d'affaires interne.

De même les achats du groupe ne sont pas au total de 2 900 (1 400 + 1 500) mais uniquement de 1 400 après élimination des achats internes.

En définitive le compte de résultat consolidé du groupe P&V se présente comme suit :

	Groupe P&V
Ventes intercompagnie	0
Ventes aux détaillants	1 600
Total chiffre d'affaires	1 600
Achats intercompagnie	0
Achats externes	1 400
Total achats	1 400
Résultat d'exploitation	200

CHAPITRE 2. LA NOTION DE GROUPE DE SOCIÉTÉ

Économiquement, un groupe est constitué par un ensemble d'entreprises dépendant d'un centre de décision unique. Cette dépendance résulte de l'existence de liens de nature et force diverses qui peuvent être juridiques, contractuels ou financiers.

C'est pourquoi l'existence d'un groupe de sociétés est présumée dès lors qu'une société, la société consolidante, exerce un contrôle sur d'autres entreprises. Étant précisé que ce contrôle peut être exercé directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une autre société qu'elle contrôle aussi.

Si la société consolidante n'exerce aucun contrôle sur une entreprise, celle-ci ne fait pas partie du groupe.

En conséquence, les entreprises à retenir en vue de l'établissement de comptes consolidés sont l'entreprise consolidante et les entreprises sur lesquelles elle exerce un contrôle.

Le contrôle qu'exerce l'entreprise consolidante peut prendre trois formes : contrôle exclusif, contrôle conjoint ou influence notable.

C'est ce qui va être défini au chapitre suivant.

CHAPITRE 3. LE CONTRÔLE EXERCÉ PAR L'ENTREPRISE CONSOLIDANTE SUR UNE ENTREPRISE DU GROUPE ET LA DÉFINITION DU POURCENTAGE DE CONTRÔLE

SECTION 1. LE CONTRÔLE EXERCÉ PAR L'ENTREPRISE CONSOLIDANTE

L'entreprise consolidante est celle qui contrôle exclusivement ou conjointement d'autres entreprises quelle que soit leur forme ou qui exerce sur elles une influence notable.

I. ENTREPRISES SOUS CONTRÔLE EXCLUSIF

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin de tirer avantage de ses activités.

Il résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise (l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne) ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet (l'influence dominante existe dès lors que l'entreprise consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs, même en l'absence de participation dans le capital).

On qualifie les deux premières situations de « contrôle exclusif de droit » et la troisième situation de « contrôle exclusif » de fait.

II. ENTREPRISES SOUS CONTRÔLE CONJOINT

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les politiques financière et opérationnelle résultent de leur accord.

Deux éléments sont essentiels à l'existence d'un contrôle conjoint :

- Un nombre limité d'associés ou d'actionnaires partageant le contrôle ; le partage du contrôle suppose qu'aucun associé ou actionnaire n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres. L'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'associés ou d'actionnaires minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint.
- Un accord contractuel qui prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entreprise exploitée en commun et établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entreprise exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les associés ou actionnaires participant au contrôle conjoint.

III. ENTREPRISES SOUS INFLUENCE NOTABLE

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entreprise sans en détenir le contrôle.

L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction ou de surveillance, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations interentreprises importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique.

L'influence notable sur les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise est présumée lorsque l'entreprise consolidante dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale à 20 % des droits de vote de cette entreprise.

Il a été indiqué ci-avant que les entreprises à retenir en vue de l'établissement de comptes consolidés sont l'entreprise consolidante et les entreprises sur lesquelles elle exerce un contrôle.

SECTION 2. DÉFINITION DU POURCENTAGE DE CONTRÔLE

Déterminer le périmètre de consolidation d'un groupe, nous l'avons dit, c'est préciser quelles sont les sociétés consolidables et les sociétés non consolidables et cela pose le problème de la définition du pourcentage de contrôle exercé par la société-mère sur les différentes sociétés du groupe.

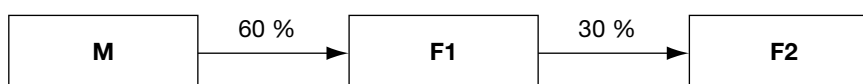
Le pourcentage de contrôle représente le pourcentage de droits de vote que peut exercer la société consolidante, soit directement, soit indirectement, sur une filiale ou une participation.

La détermination du pourcentage de contrôle permet de déterminer si une société entre dans le périmètre de consolidation et permet de définir le type de contrôle qu'exerce la société consolidante.

Le pourcentage de contrôle est égal à la sommation des droits de vote détenus par les sociétés détentrices de ses titres et placées sous le contrôle de la société mère.

À titre d'illustration, nous allons présenter ci-après des exemples de situations de contrôle.

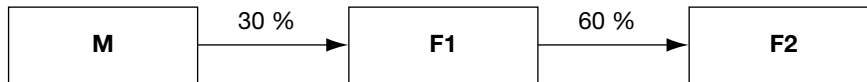
EXEMPLE APPLICATIF



Dans cet exemple, la société M détient la majorité des droits de vote dans les assemblées de F1 et peut, de ce fait, désigner ses organes de direction. En conséquence la société M exerce un contrôle exclusif sur la société F1.

La société F1 détient 30 % des droits de vote dans les assemblées de F2. En conséquence la société M exerce, indirectement par l'intermédiaire de la société F1 qu'elle contrôle exclusivement, une influence notable sur la société F2.

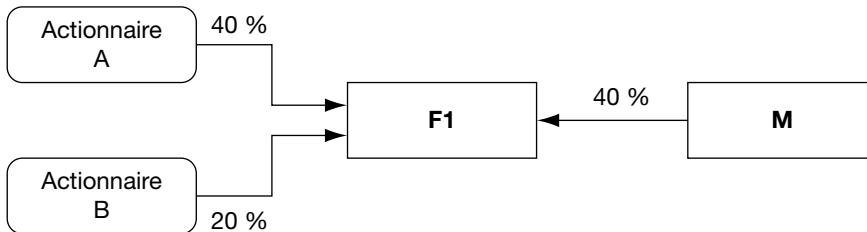
En définitive, ce groupe est constitué de la société consolidante M et des deux sociétés F1 et F2.

EXEMPLE APPLICATIF

Dans cette situation, la société M exerce une influence notable sur la société F1 du fait des 30 % de droits de vote qu'elle détient dans les assemblées de cette société.

En revanche le pourcentage de contrôle exercé par M dans la société F2 est nul car ne disposant pas de la détention de la majorité des droits de vote chez F1, elle ne peut exercer aucun contrôle sur la société F2.

En définitive, ce groupe est constitué de la société consolidante M et de la société F1.

EXEMPLE APPLICATIF

En l'absence d'autre précision, la société M exerce une influence notable sur la société F1 du fait des 40 % de droits de vote qu'elle exerce dans les assemblées de cette société.

Si les actions détenues par l'actionnaire B sont des actions à dividende prioritaire sans droit de vote, alors le calcul du pourcentage de contrôle exercé par M sur la société F1 doit être modifié comme suit :

$$40 \% / (100 \% - 20 \%) = 50 \%$$

Et la société M exerce alors un contrôle exclusif sur la société F1 car elle est présumée avoir effectué la désignation des organes de direction de cette société.

CHAPITRE 4. LA QUOTE-PART QUE DÉTIENT L'ENTREPRISE CONSOLIDANTE DANS LE PATRIMOINE D'UNE ENTREPRISE DU GROUPE ET LA DÉFINITION DU POURCENTAGE D'INTÉRÊTS

SECTION 1. LA QUOTE-PART QUE DÉTIENT L'ENTREPRISE CONSOLIDANTE

Il ne faut pas confondre le contrôle qu'exerce le groupe sur une entreprise avec les droits qu'il détient sur le patrimoine de cette entreprise.

- le contrôle représente l'influence exercée par la société consolidante dans les assemblées et organes de direction d'une entreprise en fonction critères économiques (qui peuvent inclure des aspects juridiques et financiers) ;
- les droits du groupe dans le patrimoine d'une entreprise constituent des droits financiers dans les capitaux propres et le résultat qui sont fonction de la quote-part de capital de l'entreprise qui est détenue par le groupe.

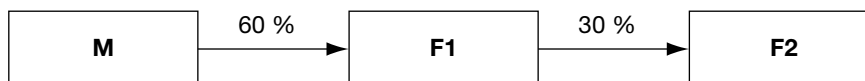
SECTION 2. DÉFINITION DU POURCENTAGE D'INTÉRÊTS

Il ne faut donc pas confondre le pourcentage de contrôle avec le pourcentage d'intérêts.

Le pourcentage d'intérêts est égal à la sommation des produits des pourcentages de détention de capital obtenu par chaque chaîne d'intérêts reliant la société-mère à l'entreprise concernée.

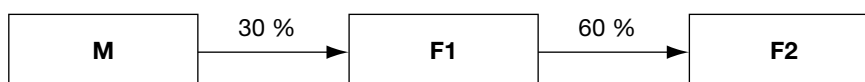
À titre d'illustration nous allons reprendre les exemples du chapitre précédent et déterminer le pourcentage d'intérêt.

EXEMPLE APPLICATIF



Dans cet exemple, la quote-part que la société M détient dans le patrimoine de la société F1 est de 60 %. La quote-part détenue par M dans le patrimoine de la société F2 est de 18 %, soit $60 \% \times 30 \%$.

EXEMPLE APPLICATIF



Dans cette situation, la société M détient 30 % du patrimoine de F1. Rappelons que bien que F2 ne soit pas dans le périmètre de consolidation, M détient 18 % de son patrimoine, soit $30 \% \times 60 \%$.

CHAPITRE 5. LE PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

Le périmètre de consolidation est celui qui recouvre les sociétés qui doivent être consolidées.

Comme nous l'avons déjà indiqué, si la société consolidante n'exerce aucun contrôle sur une entreprise, celle-ci ne fait pas partie du périmètre de consolidation.

En conséquence, les entreprises à retenir en vue de l'établissement de comptes consolidés sont l'entreprise consolidante et les entreprises sur lesquelles elle exerce un contrôle, celui-ci pouvant prendre trois formes : contrôle exclusif, contrôle conjoint ou influence notable.

Mais il existe deux dérogations.

Une entreprise contrôlée ou sous influence notable est exclue du périmètre de consolidation lorsque :

- dès leur acquisition, les titres de cette entreprise sont détenus uniquement en vue d'une cession ultérieure ;
- des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement soit le contrôle ou l'influence exercée sur cette entreprise, soit les possibilités de transferts de trésorerie entre cette entreprise et les autres entreprises incluses dans le périmètre de consolidation.

EXEMPLE APPLICATIF

La société Amboise SAS détient les actions des sociétés suivantes :

- Bègle SA à hauteur de 10 % de son capital ;
- Chalon SARL à hauteur de 35 % de son capital ;

- Douvre SA à hauteur de 6 % de son capital, le solde du capital est détenu par des actionnaires qui n'interviennent pas dans la gestion. Cette société a conclu un accord qui donne à Amboise SAS la possibilité d'utiliser ses actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs ;
- Evreux SA à hauteur de 75 % de son capital, ces titres ayant été acquis en vue de les revendre et d'en tirer une plus-value ;
- Fokekston UK LTD à hauteur de 65 % de son capital ;
- George US INC à hauteur de 99 % de son capital, mais cette société est située sur une île dont le gouvernement a décidé de nationaliser les entreprises détenues par des capitaux étrangers.

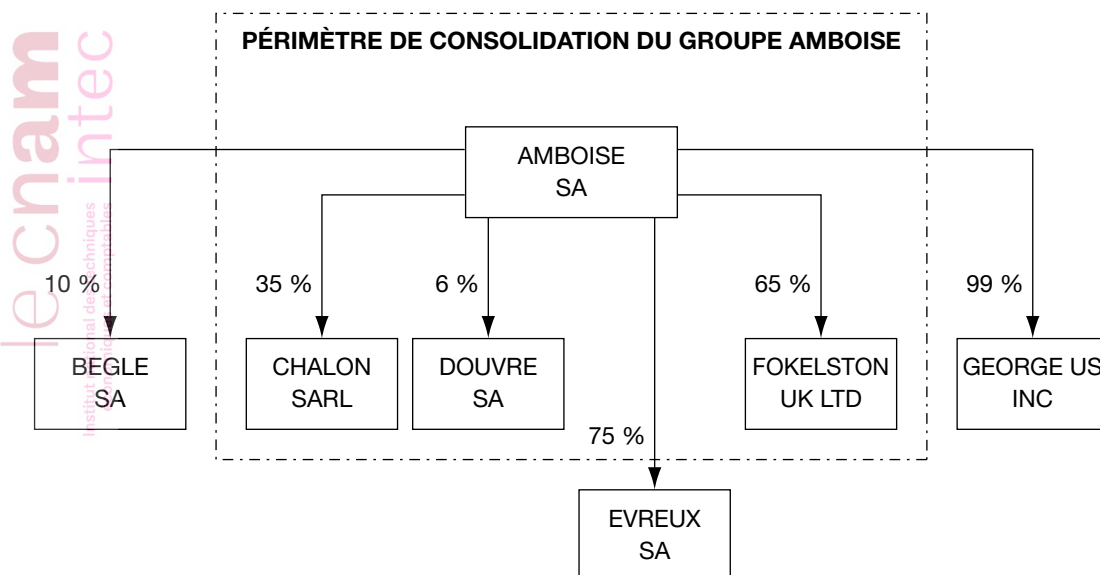
Compte tenu de ces informations, nous pouvons conclure que les sociétés suivantes ne sont pas dans le périmètre de consolidation du groupe :

- Bègle SA, car elle n'est pas contrôlée ;
- Evreux SAS, car ces titres sont détenus uniquement en vue d'être cédés ;
- George US INC, car il n'y a pas de possibilité de transfert des bénéfices.

A contrario, les sociétés suivantes en font partie :

- Chalon SARL, car Amboise SAS exerce une influence notable ;
- Douvre SA, car du fait de l'existence de l'accord qui la lie à Amboise SAS, elle se trouve placée sous son contrôle exclusif de fait ;
- Fokelston UK LTD qui est placée sous le contrôle exclusif de droit de Amboise SAS.

En définitive le périmètre de consolidation est le suivant :



Il existe trois méthodes pour procéder à la consolidation des comptes d'une entreprise faisant partie du périmètre de consolidation et le choix de la méthode à retenir se fonde sur le critère du contrôle exercé par le groupe :

- pour les entreprises placées sous contrôle exclusif, la méthode de consolidation est l'intégration globale ;
- pour les entreprises placées sous contrôle conjoint, la méthode de consolidation est l'intégration proportionnelle ;
- pour les entreprises placées sous influence notable, la méthode de consolidation est la mise en équivalence.

Ce choix est imposé par la réglementation, mais s'explique d'un point de vue économique.

Une entreprise sous contrôle exclusif peut être assimilée à une simple unité économique dont la stratégie, la politique générale, voire la gestion quotidienne sont totalement pilotées par la société consolidante. Il faut traduire cet état de fait dans les comptes consolidés et c'est la méthode de l'intégration globale qui va permettre de le faire car, comme son nom l'indique,

elle va intégrer globalement, c'est-à-dire à 100 %, les comptes de l'entreprise consolidée dans ceux de l'entreprise consolidante.

En cas de contrôle conjoint, la situation est identique sauf que le pilotage est partagé entre plusieurs sociétés consolidantes et, de ce fait, l'intégration des comptes sera proportionnelle, c'est-à-dire au prorata des droits financiers de l'entreprise consolidante.

Enfin, les situations d'influence notable ne permettent pas de considérer que l'entreprise consolidée est un simple démembrement de l'entreprise consolidante, il n'est donc pas justifié d'intégrer les comptes de ces sociétés.

Néanmoins, ces sociétés font partie du périmètre de consolidation et leur mise en équivalence permet de traduire les conséquences de cette situation pour la société consolidante au niveau de ses capitaux propres et de son résultat consolidé.

CHAPITRE 6. LA MÉTHODE DE L'INTÉGRATION GLOBALE

L'intégration globale consiste à :

- intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante les éléments des comptes des entreprises consolidées, après retraitements éventuels ;
- répartir les capitaux propres et le résultat entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les intérêts des autres actionnaires ou associés dits « intérêts minoritaires » ;
- éliminer les opérations et comptes entre l'entreprise intégrée globalement et les autres entreprises consolidées.

Du point de vue des techniques qui sont à mettre en œuvre, on en citera deux :

- la technique des tableaux qui s'applique aux petits groupes et qui peut être réalisée avec un tableur sur lequel l'ensemble des opérations de consolidation seront reportées ;
- la technique comptable classique qui comprend l'établissement de journaux comptables, de grand-livres et de balances et qui s'applique aux groupes importants.

Il convient de rappeler que si les règles et méthodes relatives aux comptes consolidés sont réglementaires, en revanche les modalités pratiques de mise en œuvre sont libres.

En particulier quand la technique comptable est retenue, les groupes sont libres de définir comme ils l'entendent leur plan de comptes consolidés. Pour cette raison, les numéros de comptes ne seront pas indiqués dans les écritures de consolidation qui sont présentées dans cette série.

En ce qui concerne les examens du DCG, l'attention des étudiants est attirée sur le fait que c'est, en règle générale, la technique des enregistrements comptables qui doit être appliquée. Mais à titre d'éclairage pédagogique, les deux méthodes seront présentées dans tous les exemples qui suivent.

EXEMPLE APPLICATIF

L'exemple qui suit illustre de manière simplifiée la méthode de l'intégration globale en limitant le processus de consolidation à la partie bilan.

Un groupe est composé de deux sociétés Auteuil et Blanche dont les bilans en k€ sont les suivants :

Actif	Auteuil	Blanche	Passif	Auteuil	Blanche
Immobilisations incorporelles			Capital	1 000 000	600 000
Immobilisations corporelles	850 000	800 000	Primes		
Immobilisations financières ^(a)	710 000		Réserves	600 000	300 000
Stocks et en-cours			Résultat	160 000	100 000

Actif	Auteuil	Blanche	Passif	Auteuil	Blanche
Clients et comptes rattachés	1 400 000	1 000 000	Provisions R&C		
Autres cré. et cpts dérégul.			Emprunts et dettes financières		
Valeurs mobilières de plac.			Fournisseurs et cpts rattachés	1 200 000	800 000
Disponibilités			Autres dettes et cpts de régul.		
Total	2 960 000	1 800 000	Total	2 960 000	1 800 000

(a) Dont titres Blanche : 450 000.

La société Auteuil qui possède 75 % du capital de la société Blanche la consolidera par intégration globale car elle en a le contrôle exclusif.

L'étape la plus importante est celle qui consiste à répartir les capitaux propres de Blanche (et le résultat non traité dans cet exemple) entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les intérêts des autres actionnaires ou associés dits « intérêts minoritaires » et à analyser la part du groupe dans ces capitaux propres.

Cette répartition porte sur 100 % des capitaux propres puisque la méthode de consolidation retenue est l'intégration globale :

Blanche	
Capital	600 000
Réserves	300 000
Résultat	100 000
Total des capitaux propres	1 000 000
% groupe	75 %
% hors groupe	25 %
Méthode de consolidation	IG
Total des capitaux propres à répartir	1 000 000
Part du groupe capital et réserves	675 000
Part du groupe résultat	75 000
Total part du groupe	750 000
Intérêts des minoritaires sur capital et réserves	225 000
Intérêts des minoritaires sur résultat	25 000
Total part des minoritaires	250 000
Total des capitaux propres répartis	1 000 000
Titres à éliminer	450 000
Capital	
Réserve de consolidation	225 000
Résultat de consolidation	75 000
Total analysé de la part groupe	750 000

On peut procéder à la consolidation selon les deux techniques citées plus haut :

a. La technique des tableaux

	Auteuil	Blanche	Élimination répartition	Consolidé
Écart d'acquisition				0
Immobilisations incorporelles				0
Immobilisations corporelles	850 000	800 000		1 650 000
Immobilisations financières	710 000		- 450 000	260 000
Titres mis en équivalence				0
Stocks et en-cours				0
Clients et comptes rattachés	1 400 000	1 000 000		2 400 000

	Auteuil	Blanche	Élimination répartition	Consolidé
Autres cré. et cpts de régul.				0
Valeurs mobilières de plac.				0
Disponibilités				0
Total	2 960 000	1 800 000	- 450 000	4 310 000
Capital	1 000 000	600 000	- 600 000	1 000 000
Primes				0
Réserves consolidées	600 000	300 000	- 75 000	825 000
Résultat consolidé	160 000	100 000	- 25 000	235 000
Intérêts minoritaires			250 000	250 000
Provisions pour R&C				0
Emprunts et dettes financières				0
Fournisseurs et cpts rattachés	1 200 000	800 000		2 000 000
Autres dettes et cpts de régul.				0
Total	2 960 000	1 800 000	- 450 000	4 310 000

b. La technique des écritures comptables

Dans la technique des écritures comptables, on retrouvera deux écritures :

- celle de l'intégration à 100 % du bilan de la société Blanche ;
- celle de l'élimination des titres Blanche et de la répartition de ses capitaux propres.

Immobilisations corporelles	800 000		Intégration du bilan de la société Blanche
Clients et comptes rattachés	1 000 000		
Capital		600 000	
Réserves		300 000	
Résultat		100 000	
Fournisseurs et comptes rattachés		800 000	
Capital	600 000		Annulation des titres de Blanche et répartition des capitaux propres entre la part du groupe et celle des minoritaires
Réserves	300 000		
Résultat	100 000		
Titres Blanche		450 000	
Réserve de consolidation		225 000	
Résultat de consolidation		75 000	
Intérêts minoritaires		250 000	

Quelle que soit la technique retenue le bilan consolidé se présente comme suit :

Actif	Exercice N	Passif	Exercice N
Actif immobilisé		Capitaux propres (part du groupe)	
Écart d'acquisition		Capital	1 000 000
Immobilisations incorporelles		Primes	
Immobilisations corporelles	1 650 000	Réserves consolidées	825 000
Immobilisations financières	260 000	Résultat consolidé	235 000
Titres mis en équivalence			
		Intérêts minoritaires	250 000
Actif circulant		Provisions pour risques et charges	
Stocks et en-cours		Dettes	
Clients et comptes rattachés	2 400 000	Emprunt et dettes financières	
Autres créances et comptes de régulation		Fournisseurs et comptes rattachés	2 000 000
Valeurs mobilières de placement		Autres dettes et comptes de régularisation	
Disponibilités			
Total de l'actif	4 310 000	Total du passif	4 310 000

CHAPITRE 7. LA MÉTHODE DE L'INTÉGRATION PROPORTIONNELLE

L'intégration proportionnelle consiste à :

- intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante la fraction représentative de ses intérêts dans les comptes de l'entreprise consolidée, après retraitements éventuels ;
- éliminer les opérations et comptes entre l'entreprise intégrée proportionnellement et les autres entreprises consolidées.

La différence essentielle avec l'intégration globale consiste en ce que l'intégration dans les comptes de l'entreprise consolidante des éléments constituant le patrimoine et le résultat de l'entreprise sous contrôle conjoint s'effectue au prorata de la fraction représentative de la participation de l'entreprise détentrice des titres sans constatation d'intérêts minoritaires.

EXEMPLE APPLICATIF

La société Albert possède 50 % du capital de la société Gérard qui est contrôlée conjointement par la société Albert et une autre société.

Les titres de participation Gérard figurent pour 200 000 € à l'actif de la société Albert.

Les bilans des sociétés Albert et Gérard sont les suivants :

Actif	Albert	Gérard	Passif	Albert	Gérard
Immobilisations incorporelles			Capital	1 000 000	400 000
Immobilisations corporelles	1 650 000	600 000	Primes		
Immobilisations financières	260 000		Réserves	825 000	300 000
Stocks et en-cours			Résultat	235 000	80 000
Clients et comptes rattachés	2 400 000	700 000	Provisions pour R&C	250 000	
Autres créances et comptes de régulation			Emprunts et dettes financières		
Valeurs mobilières de placement			Fournisseurs et comptes rattachés	2 000 000	520 000
Disponibilités			Autres dettes et comptes de régularisation		
Total	4 310 000	1 300 000	Total	4 310 000	1 300 000

Compte tenu de l'existence d'un contrôle conjoint, on va intégrer dans les comptes de Albert la fraction représentative de ses intérêts dans les comptes de Gérard et aucun intérêt minoritaire ne sera constaté.

Le tableau d'analyse des capitaux à répartir est le suivant :

Gérard	
Capital	400 000
Réserves	300 000
Résultat	80 000
Total des capitaux propres	780 000
% groupe	50 %
% hors groupe	50 %
Méthode de consolidation	IP
Total des capitaux propres à répartir	390 000
Part du groupe capital et réserves	350 000
Part du groupe résultat	40 000
Total part du groupe	390 000

Intérêts des minoritaires sur capital et réserves	0
Intérêts des minoritaires sur résultat	0
Total part des minoritaires	0
Total des capitaux propres répartis	390 000
Titres à éliminer	200 000
Capital	
Réserve de consolidation	150 000
Résultat de consolidation	40 000
Total analysé de la part du groupe	390 000

On peut ensuite procéder à la consolidation :

a. Technique des tableaux

	Albert	Gérard à 50 %	Élimination	Consolidé
Écart d'acquisition				0
Immobilisations incorporelles				0
Immobilisations corporelles	1 650 000	300 000		1 950 000
Immobilisations financières	260 000		- 200 000	60 000
Titres mis en équivalence				0
Stocks et en-cours				0
Clients et comptes rattachés	2 400 000	350 000		2 750 000
Autres créances et comptes de régularisation				0
Valeurs mobilières de placement				0
Disponibilités				0
Total	4 310 000	650 000	- 200 000	4 760 000
Capital	1 000 000	200 000	- 200 000	1 000 000
Primes				0
Réserves consolidées	825 000	150 000	0	975 000
Résultat consolidé	235 000	40 000		275 000
Intérêts minoritaires				0
Provisions pour R&C	250 000			250 000
Emprunts et dettes financières				0
Fournisseurs et comptes rattachés	2 000 000	260 000		2 260 000
Autres dettes et comptes de régularisation				0
Total	4 310 000	650 000	- 200 000	4 760 000

b. Technique des écritures comptables

Il faut passer les écritures suivantes pour consolider la société Gaite :

Immobilisations corporelles	300 000		
Clients et comptes rattachés	350 000		
Capital		200 000	
Réserves		150 000	
Résultat		40 000	
Fournisseurs et comptes rattachés		260 000	
Capital	200 000		
Réserves	150 000		
Résultat	40 000		
Titres Gérard		200 000	
Réserve de consolidation		150 000	
Résultat de consolidation		40 000	

Intégration du bilan de la société Gérard à 50 %

Annulation des titres de Gérard

Et le bilan consolidé se présente comme suit :

Actif	Exercice N	Passif	Exercice N
Actif immobilisé		Capitaux propres (part du groupe)	
Écart d'acquisition		Capital	1 000 000
Immobilisations incorporelles		Primes	
Immobilisations corporelles	1 950 000	Réserves consolidées	975 000
Immobilisations financières	60 000	Résultat consolidé	275 000
Titres mis en équivalence			
		Intérêts minoritaires	250 000
Actif circulant		Provisions pour risques et charges	
Stocks et en-cours		Dettes	
Clients et comptes rattachés	2 750 000	Emprunt et dettes financières	
Autres créances et comptes de régulation		Fournisseurs et comptes rattachés	2 260 000
Valeurs mobilières de placement		Autres dettes et comptes de régularisation	
Disponibilités			
Total de l'actif	4 760 000	Total du passif	4 760 000

CHAPITRE 8. LA MÉTHODE DE LA MISE EN ÉQUIVALENCE

La mise en équivalence consiste à :

- substituer à la valeur comptable des titres détenus, la quote-part des capitaux propres, y compris le résultat de l'exercice déterminé d'après les règles de consolidation ;
- éliminer les opérations et comptes entre l'entreprise mise en équivalence et les autres entreprises consolidées.

La valeur des titres mis en équivalence est égale à la quote-part des capitaux propres retraités de l'entreprise consolidée à laquelle ils équivalent.

La fraction du résultat de ces entreprises est inscrite distinctement au compte de résultat consolidé.

EXEMPLE APPLICATIF

La société Arlette détient 25 % du capital de la société Donald acquis en N-1 pour 50 000 € et 10 % du capital de la société Élysée.

La société Donald sur laquelle la société Arlette exerce une influence notable est consolidée par mise en équivalence. En revanche, la société Élysée n'est pas consolidée et ses titres sont maintenus au bilan.

Les bilans des sociétés Arlette et Donald sont les suivants :

Actif	Arlette	Donald	Passif	Arlette	Donald
Immobilisations incorporelles			Capital	1 000 000	200 000
Immobilisations corporelles	1 950 000	400 000	Primes		
Immobilisations financières	60 000		Réserves	975 000	180 000
Stocks et en-cours			Résultat	275 000	60 000
Clients et comptes rattachés	2 750 000	460 000	Provision pour R&C	250 000	
Autres créances et comptes de régulation			Emprunt et dettes financières		
Valeurs mobilières de placement			Fournisseurs et comptes rattachés	2 260 000	420 000
Disponibilités			Autres dettes et comptes de régularisation		
Total	4 760 000	860 000	Total	4 760 000	860 000

La mise en équivalence va consister à substituer à la valeur comptable des titres Donald, la quote-part de ses capitaux propres, y compris le résultat. Là non plus aucun intérêt minoritaire n'est à constater et le tableau d'analyse des capitaux est le suivant :

Donald	
Capital	200 000
Réserves	180 000
Résultat	60 000
Total des capitaux propres	440 000
% groupe	25 %
% hors groupe	75 %
Méthode de consolidation	ME
Total des capitaux propres à répartir	110 000
Part du groupe capital et réserves	95 000
Part du groupe résultat	15 000
Total part du groupe	110 000
Intérêts des minoritaires sur capital et réserves	0
Intérêts des minoritaires sur résultat	0
Total part des minoritaires	0
Total des capitaux propres répartis	110 000
Titres à éliminer	50 000
Capital	
Réserve de consolidation	45 000
Résultat de consolidation	15 000
Total analysé de la part du groupe	110 000

On peut ensuite procéder à la consolidation :

a. Technique des tableaux

	Arlette	ME Donald	Consolidé
Écart d'acquisition			0
Immobilisations incorporelles			0
Immobilisations corporelles	1 950 000		1 950 000
Immobilisations financières	60 000	- 50 000	10 000
Titres mis en équivalence		110 000	110 000
Stocks et en-cours			0
Clients et comptes rattachés	2 750 000		2 750 000
Autres créances et comptes de régularisation			0
Valeurs mobilières de placement			0
Disponibilités			0
Total	4 760 000	60 000	4 820 000
Capital	1 000 000		1 000 000
Primes			0
Réserves consolidées	975 000	45 000	1 020 000
Résultat consolidé	275 000	15 000	290 000
Intérêts minoritaires			0
Provisions pour R&C	250 000		250 000
Emprunts et dettes financières			0
Fournisseurs et comptes rattachés	2 260 000		2 260 000
Autres dettes et comptes de régularisation			0
Total	4 760 000	60 000	4 820 000

b. Technique des écritures comptables

Il faut passer les écritures suivantes pour consolider la société Donald :

Titres ME	110 000	
Titres Donald		60 000
Réserve consolidation		45 000
Résultat consolidation		15 000

Et le bilan consolidé se présente comme suit :

Actif	Exercice N	Passif	Exercice N
Actif immobilisé		Capitaux propres (part du groupe)	
Écart d'acquisition		Capital	1 000 000
Immobilisations incorporelles		Primes	
Immobilisations corporelles	1 950 000	Réserves consolidées	1 020 000
Immobilisations financières	10 000	Résultat consolidé	290 000
Titres mis en équivalence	110 000		
		Intérêts minoritaires	
		Provisions pour risques et charges	250 000
Actif circulant		Dettes	
Stocks et en-cours		Emprunt et dettes financières	
Clients et comptes rattachés	2 750 000	Fournisseurs et comptes rattachés	2 260 000
Autres créances et comptes de régulation		Autres dettes et comptes de régularisation	
Valeurs mobilières de placement			
Disponibilités			
Total de l'actif	4 820 000	Total du passif	4 820 000

EXERCICE AUTOCORRIGÉ

Ne pas envoyer à la correction

Questions à choix multiple : Les collectivités territoriales

Choisissez la ou les propositions qui vous semblent justes.

QUESTIONS

1. Les collectivités territoriales sont :
 - a. des entreprises publiques.
 - b. des administrations qui ont des compétences propres confiées par le législateur.
 - c. des zones d'aménagement du territoire.
2. Les recettes d'une collectivité comprennent :
 - a. les dotations de l'État.
 - b. les recettes fiscales.
 - c. les emprunts.
3. La comptabilité d'une collectivité territoriale est :
 - a. identique à celle d'une entreprise privée.
 - b. identique à celle d'une entreprise publique.
 - c. identique à celle d'une association.
4. L'instruction M14 est :
 - a. l'outil réglementaire de la normalisation comptable du secteur public.
 - b. est applicable à toutes les collectivités territoriales.
 - c. est applicable aux communes.
5. La comptabilité publique locale permet :
 - a. de suivre l'exécution du budget de la collectivité.
 - b. de collecter les impôts locaux.
 - c. de collecter le financement des caisses des écoles maternelles.
6. Le budget de la collectivité est :
 - a. voté par les élus de la collectivité.
 - b. fixé par l'État.
 - c. fixé par le centre des impôts après accord du ministère des finances.
7. Le budget de la collectivité a pour objet :
 - a. d'autoriser les dépenses de fonctionnement de la collectivité.
 - b. d'autoriser les dépenses d'investissement de la collectivité.
 - c. d'autoriser les dépenses et les recettes relatifs au fonctionnement et aux investissements de la collectivité.
8. Le principe de l'équilibre budgétaire :
 - a. est identique au principe comptable de la partie double.
 - b. impose d'avoir un excédent de fonctionnement pour pouvoir réaliser un investissement.
 - c. oblige à voter en équilibre chacune des deux sections du budget.
9. L'ordonnateur c'est :
 - a. un agent du Trésor qui a autorité pour recouvrer les créances et payer les dettes de la collectivité.
 - b. l'autorité publique qui décide l'exécution des recettes et dépenses inscrites au budget.
 - c. un fonctionnaire de la Cour des comptes nommé pour vérifier la gestion d'une collectivité.

10. Le comptable c'est :
 - a. un agent du Trésor qui a autorité pour recouvrer les créances et payer les dettes de la collectivité.
 - b. l'agent administratif chargé de l'établissement du compte administratif.
 - c. un agent de la fonction publique locale chargé de l'établissement du compte de gestion.
11. Le principe de la séparation entre l'ordonnateur et le comptable c'est :
 - a. qu'il faut toujours un ordonnateur et un comptable payeur, autrement ce n'est pas légal.
 - b. que pour les collectivités tout enregistrement comptable doit être vérifié deux fois avant d'être validé.
 - c. que ce qui est ordonné n'est pas ce qui est comptabilisé et vice et versa.
12. La comptabilité administrative :
 - a. permet d'obtenir le compte administratif.
 - b. est celle de l'ordonnateur uniquement.
 - c. est obligatoirement en partie double.
13. La comptabilité générale :
 - a. permet d'obtenir le compte de gestion.
 - b. est celle du comptable.
 - c. est obligatoirement en partie double.
14. La comptabilité générale :
 - a. comprend un grand livre et un livre journal (général et auxiliaires).
 - b. est obligatoirement une comptabilité matricielle permettant de suivre les opérations d'inter-communalité.
 - c. ne comprend que des codes mais aucun libellé.
15. Le compte administratif :
 - a. permet de présenter l'utilisation qui a été faite des crédits votés au budget.
 - b. n'est pas un document officiel ni public.
 - c. est arrêté chaque année par les élus de la collectivité.
16. Le compte de gestion :
 - a. établit le résultat et retrace la situation patrimoniale de la collectivité.
 - b. ne concerne que les charges et produits liés au fonctionnement de la collectivité.
 - c. est la « déclaration fiscale » de la collectivité.
17. La journée complémentaire :
 - a. est le 1^{er} janvier N+1.
 - b. court du 1^{er} janvier au 31 janvier N+1.
 - c. a lieu le jour de l'arrêté du compte administratif.
18. Le plan de comptes de l'instruction M14 :
 - a. comprend uniquement des libellés mais pas de numéro de comptes.
 - b. comprend une codification par nature et une codification par fonction.
 - c. n'existe pas.

RÉPONSES

1. b ; 2. a b c ; 3. ; 4. a c ; 5. a ; 6. a ; 7. c ; 8. c ; 9. b ; 10. a ; 11. a ; 12. a b ; 13. a b c ; 14. a ; 15. a c ; 16. a ; 17. a ; 18. b.

ANNEXE

ANNEXE RÉGLEMENTATION COMPTABLE APPLICABLE À LA CONSOLIDATION (TEXTES PRINCIPAUX)

VII^e directive européenne du 13 juin 1983

Harmonisation des législations nationales sur les comptes consolidés afin de réaliser les règles de comparabilité et d'équivalence des informations :

Les conditions d'établissement des comptes consolidés :

- types de sociétés consolidables, taille des sociétés consolidables, nature des relations entre les sociétés consolidables ;
- les modes d'établissement des comptes consolidés ;
- contenu du rapport consolidé de gestion qui doit accompagner les comptes ;
- obligation de contrôle des comptes consolidés ;
- obligations de publicité des comptes consolidés.

Loi du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques

Elle a été prise en application de la septième directive évoquée ci-dessus et a été intégrée dans le Code de commerce (articles L. 233-16 à L. 233-28).

Elle précise en particulier :

- que les sociétés doivent présenter des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci ;
- ce que l'on entend par contrôle exclusif, contrôle conjoint, influence notable ;
- les méthodes de consolidation utilisables : intégration globale, intégration proportionnelle, mise en équivalence ;
- les cas où une filiale ou une participation peuvent être laissées en dehors de la consolidation ;
- le contenu général des comptes consolidés : bilan, compte de résultat, annexe, et leurs qualités recherchées : régularité, sincérité, image fidèle ;
- les règles générales d'évaluation des éléments consolidés ;
- le contenu du rapport de gestion ;
- l'obligation de contrôle par les commissaires aux comptes.

Décrets du 17 février 1986 et du 17 janvier 1990

Le premier décret a été intégré dans le décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales et précise en particulier :

- les techniques d'intégration globale, d'intégration proportionnelle, de mise en équivalence ;
- le contenu du bilan consolidé ;
- le contenu du compte de résultat consolidé ;
- les informations devant figurer dans l'annexe consolidée ;
- les méthodes d'évaluation pouvant être pratiquées ;
- les formes de publicité des comptes consolidés.

Le second décret fixe la taille des critères qui permettent aux petits groupes d'être dispensés de présenter des comptes consolidés :

- montant net du chiffre d'affaires : 30 millions d'euros ;
- total du bilan : 15 millions d'euros ;
- nombre moyen de salariés permanents : 250.

Règlement 99-02 du CRC du 29 avril 1999

Ce règlement a repris les dispositions de l'avis 98.10 du Conseil national de la comptabilité du 17 décembre 1998. Il s'applique à l'ensemble des entreprises dans la mesure où ses dispositions sont compatibles.

Ce règlement comprend quatre sections :

1. Périmètre et méthode de consolidation ;
2. Règles de consolidation (intégration globale, intégration proportionnelle, mise en équivalence) ;
3. Méthodes d'évaluation et de présentation ;
4. Documents de synthèse consolidés ;
5. Première année d'application ;
6. Combinaison.

Règlement européen du 19 juillet 2002

À compter du 1^{er} janvier 2005, les comptes consolidés des sociétés faisant publiquement appel à l'épargne sont établis sur la base du référentiel des normes IAS/IFRS homologuées au plan européen.

INDEX

- Activité civile 10
- Association 23
- Association agréée 7
- Biens et prestations de services échangés entre établissements 37
- Budget 31
- Collectivités territoriales 30
- Commodat 26
- Comptabilité administrative 33
- Comptabilité budgétaire 35
- Comptabilité centralisée et autonome 16
- Comptabilité générale 35
- Comptable payeur 32
- Compte bancaire professionnel 8
- Compte consolidé 43
- Compte de liaison 16
- Comptes de liaison des établissements 37
- Condition résolutoire 28
- Condition suspensive 28
- Constituant 38
- Contributions volontaires 30
- Contrôle conjoint 45
- Contrôle exclusif 45
- Créances rattachées à des sociétés en participation 17
- Déclaration contrôlée 11
- Dépenses 8
- Dettes rattachées à des sociétés en participation 17
- Droits des propriétaires 26
- Encaissements 8
- Engagements à réaliser sur ressources affectées 29
- Fiduciaire 38
- Fiducie 38
- Fonds associatif sans droit de reprise 24
- Fonds associatifs avec droit de reprise 24
- Fonds dédiés sur dons manuels affectés 30
- Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement 29
- GIE 19
- Groupe de sociétés 44
- Immobilisations grevées de droits 26
- Influence notable 46
- Instruction budgétaire et comptable M14 31
- Intégration globale 50
- Intégration proportionnelle 53
- Journal des recettes et des dépenses 7
- Journée complémentaire 35
- Loi de 1901 23
- Loi du 1er mars 1984 23
- Mise en équivalence 55
- Option 7
- Ordonnateur 32
- Patrimoine d'affectation 40
- Patrimoine privé 11
- Périmètre de consolidation 48
- Plan comptable des associations 24
- Pourcentage de contrôle 46
- Pourcentage d'intérêts 48
- Profession libérale 7
- Profession réglementée 7
- Quote-part du résultat sur opérations faites en commun 16
- Rapprochement bancaire 9
- Ratios 36
- Recettes 8
- Registre des immobilisations 11
- Sans but lucratif 23
- SCI 15
- SCP 14
- Section de fonctionnement 32
- Section d'investissement 32
- Société civile 11
- Société civile de moyen 14
- Société en participation 15
- Subvention de fonctionnement 28
- Subvention d'investissement 27
- Subvention publique 24
- Succursale 37
- Translucidité fiscale 12

À envoyer à la correction

Auteur : Pierre KRO

EXERCICE 1 : SOCIÉTÉ CIVILE IMMOBILIÈRE « GRANDE BAIE » (8 POINTS)

Le cabinet d'expertise-comptable Experts-Associés a pour client la SCI GB. La balance des comptes de cette société est présentée ci-après :

Compte	Intitulé	Débit	Crédit	Solde débiteur	Solde créditeur
110	Report à nouveau		100 000,00		100 000,00
1641	Prêt AA	20 011,32	408 028,24		388 016,92
1642	Prêt BB	28 132,20	111 550,91		83 418,71
213	Immeuble Grande Baie	600 000,00		600 000,00	
401HS	HS	20,00	20,00		
401TI	TI agence immobilière	3 826,19	3 826,19		
447	Autres impôts, taxes et versements assimilés	1 050,00	1 050,00		
4551	C/C Associé Albert	106,08	21 340,32		21 234,24
4552	C/C Associé Robert		15 120,00		15 120,00
4553	C/C Associé Thomas	1 233,86	2 572,51		1 338,65
4681	Encaissements reçus	50 618,04	50 618,04		
5121	Banque	51 903,65	50 106,29	1 797,36	
6141	Charges immeuble	2 193,12		2 193,12	
6151	Travaux et entretien immeuble	1 633,07		1 633,07	
6161	Multirisque Charenton	67,35		67,35	
6162	Assurance Multirisques	72,95		72,95	
6221	Honoraires comptabilité	1 040,52		1 040,52	
627	Services bancaires et assimilés	20,00		20,00	
63511	Cotisation foncière	1 050,00		1 050,00	
661	Intérêts emprunt	19 579,15		19 579,15	
7061	Loyers locataire Albert		11 725,00		11 725,00
7062	Loyers locataire Camille		6 600,00		6 600,00
Total Balance		782 557,50	782 557,50	627 453,52	627 453,52

TRAVAIL À FAIRE

1. Donnez la définition d'une société civile immobilière et expliquez pourquoi ce type de société n'est pas tenu au respect des règles du PCG. (1 point)
2. Expliquez pourquoi la balance générale ne fait pas apparaître de compte d'amortissements de l'immeuble. (2 points)
3. En vous aidant du modèle ci-après, préparez la déclaration de revenu foncier de la SCI GB. (3 points)
4. Pourquoi cette déclaration indique en dernière ligne « revenu net ou déficit à répartir entre les associés » ? (2 points)

Recettes		Montant en €
1	Montant brut des fermages ou des loyers encaissés	
	Dépenses par nature déductibles incombant normalement à la société immobilière et mises par convention à la charge des locataires	
3	Recettes brutes divers. Subventions ANAH, indemnités d'assurance	
	Recettes qu'auraient pu produire la location des propriétés qui ne sont pas affectés à l'habitation dont la société se réserve la jouissance ou qu'elle met gratuitement à la disposition des associés ou des tiers	
	Total des recettes (lignes 1 + 2 + 3 + 4)	
Dédutions, frais et charges		
6	Frais d'administration et de gestion	
	Autres frais de gestion non déductibles pour leur montant réel (montant forfaitaire fixé à 20 € par local)	
8	Primes d'assurance	
9	Dépenses de réparation, d'entretien et d'amélioration	
10	Dépenses spécifiques relatives aux propriétés rurales	
11	Charges récupérables non récupérées au départ du locataire	
12	Indemnités d'éviction, frais de relogement	
13	Impositions (y compris la CRL payée au titre de l'année considérée)	
14	Provisions pour charges de copropriété payées au titre de l'année considérée	
	Régularisation des provisions pour charges de copropriétés déduites au titre de l'année antérieure par les copropriétaires bailleurs	
	Total des déductions, frais et charges (lignes 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 + 14 + 15)	
17	Montant de la déduction spécifique (sauf mobilité professionnelle)	
	Intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition, la reconstruction, l'agrandissement, la réparation, l'amélioration ou la conservation des immeubles	
	Revenu (+) ou déficit (-) de l'immeuble (lignes 5 + 16 + 17 + 18)	
20	Réintégration du supplément de déduction	
21	Rémunération et avantages en nature attribués aux associés	
	Revenus ou déficits relatifs aux parts détenues dans d'autres sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés	
	Revenu net (+) ou déficit (-) à répartir entre les associés (lignes 19 + 20 + 21 + 22)	

EXERCICE 2 : ASSOCIATION « VIVRE MIEUX SA RETRAITE » (AVMR) (8 POINTS)

L'association « Vivre Mieux sa Retraite » a été créée en 2013 suite à la publication du projet de texte de loi sur la réforme des retraites.

Sa mission est de réaliser des études visant à mesurer l'impact qu'aurait sur la vie des retraités le recul de la date légale du départ en retraite à 70 ans et au-delà.

C'est une association déclarée d'intérêt public financée par des subventions attribuées par différentes caisses de retraite, par des fonds collectés auprès du public, par des cotisations ou dons reçus de financeurs privés.

L'AVMR applique les dispositions comptables du plan comptable des associations.

Les informations suivantes vous sont communiquées :

a. La partie des ressources affectées à des projets définis qui n'avait pu encore être utilisée conformément à l'engagement pris à l'égard des tiers financeurs s'établissait à 750 000 € au 31 décembre 2013, dont :

- subvention de fonctionnement reçue de la Caisse nationale d'assurance vieillesse (CNAV), montant utilisé en 2013 : 250 000 € ;

- projet « Retraités en colère », pour lequel une collecte de fonds publics avait été organisée suite aux manifestations de retraités qui contestaient le gel définitif de la revalorisation de leur pension, montant collecté : 500 000 €, montant utilisé en 2013 : néant.

b. L'excédent réalisé au titre de l'exercice 2013 est de 325 000 € dont 125 000 € ne peuvent être utilisés librement par l'AVMR car ils correspondent à un solde sur le financement attribué par la Caisse d'assurance vieillesse des experts-comptables (CAVEC), celle-ci ayant la possibilité de réduire le financement 2014 à hauteur de l'excédent constaté en 2013.

c. Les biens immobiliers en cours d'utilisation par l'AVMR sont les suivants :

- actifs acquis par l'association et financés à hauteur de 25 % par des subventions du Régime social des indépendants (RSI) :
 - un terrain d'une valeur à l'origine de 2 500 000 €,
 - un immeuble de bureaux édifié sur ce terrain pour un coût de 4 000 000 € et amorti de 100 000 en 2013. Compte tenu de son utilité pour l'association, cet immeuble sera nécessairement renouvelé ;
- actifs reçus d'une compagnie d'assurance sous forme de donation :
 - un ensemble immobilier de bureaux à Paris d'une valeur brute de 800 000 €, avec une clause de retour au donateur en 2043, amortissements de l'exercice 50 000 €,
 - un ensemble immobilier de bureaux à Saint Denis d'une valeur comptable nette de 525 000 € sans droit de reprise mais avec obligation de renouvellement, amortissements de l'exercice 30 000 € ;
- actifs reçus d'une compagnie d'assurance sous forme de commodat :
 - mise à disposition d'une agence commerciale à Montreuil dont la valeur comptable nette est de 625 000 €, amortissements en 2013 de 45 000 €.

TRAVAIL À FAIRE

1. Remplissez la partie passif du bilan de l'AVMR correspondant aux ressources permanentes de l'association en vous aidant du modèle prévu par le règlement CRC 99-01. (4 points)

PASSIF	Exercice 2013
FONDS ASSOCIATIFS	
Fonds propres	
Fonds associatifs sans droit de reprise	
Écarts de réévaluation	
Réserves	
Report à nouveau	
Résultat de l'exercice	
Autres fonds associatifs	
Fonds associatifs avec droit de reprise	
Apports	
Legs et donations	
Résultats sous contrôle de tiers financeurs	
Écarts de réévaluation	
Subventions d'investissement sur biens non renouvelables	
Provisions réglementées	
Droit des propriétaires	
Total I	
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	
Provisions pour risques	
Provisions pour charges	
Total II	
FONDS DÉDIÉS	
Sur subvention de fonctionnement	
Sur autres ressources	
Total III	

2. Analysez la variation des fonds associatifs de l'AVMR depuis sa constitution jusqu'à la clôture de l'exercice 2013. (2 points)

3. L'AVMR est-elle tenue à l'obligation de fournir un compte d'emploi ? La réponse devra préciser les points suivants : (2 points)

- a. Quelles sont les associations tenues à cette obligation ?
- b. À quoi sert le compte d'emploi ?

EXERCICE 3 : COMPTABILITÉ DES COLLECTIVITÉS (4 POINTS)

Le cabinet dans lequel vous effectuez votre stage d'expertise comptable vient d'obtenir une mission auprès d'une collectivité locale. Il vous est demandé de réaliser plusieurs recherches sur ce thème.

TRAVAIL À FAIRE

1. Rappelez brièvement les missions respectives de l'ordonnateur et du comptable public d'une commune. (1 point)
2. Expliquez à quoi correspond le budget d'une collectivité. (1,5 point)
3. Qui contrôle l'utilisation que fait la collectivité des fonds publics ? (1,5 point)

